The background of the cover features a golden scale of justice and several stacks of coins, all resting on a wooden surface. The lighting is warm and focused, creating a professional and legal atmosphere.

# **Manual de Direito Tributário: Teoria e Prática após a Emenda Constitucional 132/2023**

**Gustavo Abraão dos Santos**



**AYA EDITORA**

**Manual de  
Direito Tributário:  
Teoria e Prática  
após a Emenda  
Constitucional  
132/2023**

**Manual de  
Direito Tributário:  
Teoria e Prática  
após a Emenda  
Constitucional  
132/2023**

Gustavo Abrahão dos Santos



## Direção Editorial

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

## Autor

Gustavo Abrahão dos Santos

## Capa

AYA Editora©

## Revisão

O Autor

## Executiva de Negócios

Ana Lucia Ribeiro Soares

## Produção Editorial

AYA Editora©

## Imagens de Capa

br.freepik.com

## Área do Conhecimento

Ciências Sociais Aplicadas

## Conselho Editorial

Prof.º Dr. Adilson Tadeu

Basquerote Silva

Universidade para o Desenvolvimento  
do Alto Vale do Itajaí

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza

Centro Universitário Santa Amélia

Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz

Faculdade Sagrada Família

Prof.º Dr. Argemiro Midonês Bastos

Instituto Federal do Amapá

Prof.º Dr. Carlos López Noriega

Universidade São Judas Tadeu e Lab.  
Biomecatrônica - Poli - USP

Prof.º Dr. Clécio Danilo Dias da  
Silva

Centro Universitário FACEX

Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de

Genaro Chiróli

Universidade Tecnológica Federal do  
Paraná

Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota

Universidade Federal de Sergipe

Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida

Souza dos Reis

Universidade do Estado de Minas  
Gerais

Prof.ª Ma. Denise Pereira

Faculdade Sudoeste – FASU

Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira

Hellvig

Universidade Federal do Paraná

Prof.º Dr. Emerson Monteiro dos  
Santos

Universidade Federal do Amapá

Prof.º Dr. Fabio José Antonio da  
Silva

Universidade Estadual de Londrina

Prof.º Dr. Gilberto Zammar

Universidade Tecnológica Federal do  
Paraná

Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota

Instituto Federal de Educação,  
Ciência e Tecnologia Baiano, IF  
Baiano - Campus Valença

Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues  
de Souza

Universidade Federal de Sergipe

Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso

Universidade de Santa Cruz do Sul

Prof.ª Ma. Jaqueline Fonseca  
Rodrigues

Faculdade Sagrada Família

Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes  
Galvão

Faculdade Santa Helena

Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski

Universidade Tecnológica Federal do  
Paraná

Prof.º Dr. João Paulo Roberti Junior

Universidade Federal de Roraima

Prof.º Me. Jorge Soistak

Faculdade Sagrada Família

Prof.º Dr. José Enildo Elias Bezerra

Instituto Federal de Educação  
Ciência e Tecnologia do Ceará,  
Campus Ubajara

Prof.ª Dr.ª Karen Fernanda Bortoloti

Universidade Federal do Paraná

Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim

Faculdade Sagrada Família e Centro  
de Ensino Superior dos Campos Gerais

Prof.ª Ma. Lucimara Glap

Faculdade Santana

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho

Universidade Federal Rural de  
Pernambuco

Prof.º Me. Luiz Henrique Domingues

Universidade Norte do Paraná

Prof.º Dr. Milson dos Santos Barbosa

Instituto de Tecnologia e Pesquisa, ITP

Prof.º Dr. Myller Augusto Santos Gomes

Universidade Estadual do Centro-  
Oeste

Prof.ª Dr.ª Pauline Balabuch

Faculdade Sagrada Família

Prof.º Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda

Universidade Estadual de Ponta  
Grossa

Prof.º Dr. Rafael da Silva Fernandes

Universidade Federal Rural da  
Amazônia, Campus Parauapebas

Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani

Universidade Tecnológica Federal do  
Paraná

Prof.º Dr. Ricardo dos Santos Pereira

Instituto Federal do Acre

Prof.º Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos

Instituto Tecnológico de Aeronáutica  
- ITA

Prof.ª Ma. Rosângela de França Bail

Centro de Ensino Superior dos  
Campos Gerais

Prof.º Dr. Rudy de Barros Ahrens

Faculdade Sagrada Família

Prof.º Dr. Saulo Cerqueira de Aguiar Soares

Universidade Federal do Piauí

Prof.ª Dr.ª Sílvia Aparecida Medeiros Rodrigues

Faculdade Sagrada Família

Prof.ª Dr.ª Sílvia Gaia

Universidade Tecnológica Federal do  
Paraná

Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos

Universidade Tecnológica Federal do  
Paraná

Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues

Instituto Federal de Santa Catarina

© 2024 - **AYA Editora** - O conteúdo deste Livro foi enviado pelo autor para publicação de acesso aberto, sob os termos e condições da Licença de Atribuição Creative Commons 4.0 Internacional (**CC BY 4.0**). Este livro, incluindo todas as ilustrações, informações e opiniões nele contidas, é resultado da criação intelectual exclusiva do autor. O autor detém total responsabilidade pelo conteúdo apresentado, o qual reflete única e inteiramente a sua perspectiva e interpretação pessoal. É importante salientar que o conteúdo deste livro não representa, necessariamente, a visão ou opinião da editora. A função da editora foi estritamente técnica, limitando-se ao serviço de diagramação e registro da obra, sem qualquer influência sobre o conteúdo apresentado ou opiniões expressas. Portanto, quaisquer questionamentos, interpretações ou inferências decorrentes do conteúdo deste livro, devem ser direcionados exclusivamente ao autor.

---

S2373 Santos, Gustavo Abrahão dos

Manual de direito tributário: teoria e prática após a emenda constitucional 132/2023 [recurso eletrônico]. / Gustavo Abrahão dos Santos. -- Ponta Grossa: Aya, 2024. 525 p.

Inclui biografia  
Inclui índice  
Formato: PDF  
ISBN: 978-65-5379-587-7  
DOI: 10.47573/aya.5379.1.303

1. Direito tributário – Brasil. I. Título

CDD: 343.81

---

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

## **International Scientific Journals Publicações de Periódicos e Editora LTDA**

### **AYA Editora©**

**CNPJ:** 36.140.631/0001-53  
**Fone:** +55 42 3086-3131  
**WhatsApp:** +55 42 99906-0630  
**E-mail:** contato@ayaeditora.com.br  
**Site:** <https://ayaeditora.com.br>  
**Endereço:** Rua João Rabello Coutinho, 557  
Ponta Grossa - Paraná - Brasil  
84.071-150

# AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela oportunidade de iluminar os meus pensamentos para escrever esta obra no contexto contemporâneo do direito tributário e seus aspectos teóricos e práticos.

Agradeço a minha esposa Marcia Brigido dos Santos pela compreensão e paciência em todos os momentos na construção deste livro, “Manual de Direito Tributário: Teoria e Prática. Após a Emenda Constitucional n. 132/2023”, e a minha querida filha Larissa Brigido Abrahão dos Santos, minha fonte de alegria e vivacidade.

Agradeço ao meu pai Edmar Teixeira dos Santos e a minha mãe Nacibe Abrahão dos Santos, por terem me ajudado com carinho a realizar o sonho de me graduar em Direito no ano de 1999, colando grau no curso de bacharelado em Direito em 18 de janeiro de 2000, na Universidade Católica de Santos.

Agradeço todos os meus professores de Direito que vivenciei conhecimento, por todos estes anos até a presente jornada. E também, agradeço aos amigos que me incentivaram a escrever este livro, após mais de uma década lecionando Direito Tributário em curso superior de Direito na Faculdade do Guarujá (2010-2023), e atualmente, lecionando a disciplina de Direito Tributário e Prática Tributária na UNIBR – Faculdade de São Vicente, e na UNIP – Santos Rangel.

Agradeço ao engenheiro, perito judicial e advogado, Silvio José Maffei, que concedeu a minha primeira oportunidade docente para lecionar no SENAC Santos em 2005.

Agradeço à professora Ms. Claudinice Maneira Goullart pela confiança no meu primeiro trabalho docente universitário, oportunizando as primeiras aulas lecionadas de Direito Tributário em curso de bacharelado em Direito.

Agradeço à Escola Superior de Advocacia (ESA) da OAB/SP pela oportunidade de lecionar Direito Tributário, nos anos de 2013, 2016, 2019 e 2021.

E ainda, 3 (três) agradecimentos especiais.

Um agradecimento ao professor Mestre Eduardo Tagliaferro e ao professor Dr. Nelson Speranza Filho, por acreditarem no meu potencial docente e acadêmico.

E, por fim, um agradecimento especial à advogada e Professora Dra. Cristiane Elias de Campos Pinto, que sempre me encorajou nos desafios docentes.

Espero que este livro possa ser instrumento de continuidade do conhecimento técnico em Direito Tributário em seus aspectos jurídicos, econômicos e financeiros, tanto teóricos quanto práticos, motivando os discentes e profissionais da presente e futura gerações.

Boa leitura!



# Sumário

**AGRADECIMENTOS.....7**

**LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS ..... 14**

**APRESENTAÇÃO.....16**

## **CAPÍTULO 1**

**NOÇÕES CONSTITUCIONAIS DE DIREITO FINANCEIRO  
E ECONÔMICO, E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO  
TRIBUTÁRIO .....20**

Conceitos de Atividade Financeira do Estado ...22

Receitas Públicas.....25

Receitas Públicas Originárias e Derivadas .....27

Despesas Públicas .....28

Leis Orçamentárias de Direito Financeiro .....29

Princípios de Direito Financeiro.....32

Lei de Responsabilidade Fiscal e Tribunal de  
Contas.....38

## **CAPÍTULO 2**

**A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO ...47**

Direito Tributário e Evolução do Brasil Colônia ao  
Império .....50

Direito Constitucional Tributário na República ....53

Sistema Constitucional Tributário.....65

A Reforma Tributária e Questionamentos Contemporâneos .....	77
--	----

### **CAPÍTULO 3**

#### **NOÇÕES BÁSICAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....142**

Conceito de Tributo .....	144
Fontes do Direito Tributário .....	147
Espécies Tributárias.....	149
Funções dos Tributos .....	162
Vigência, Aplicação e Interpretação da Legislação Tributária .....	163
Competência Tributária .....	167

### **CAPÍTULO 4**

#### **PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS .....177**

Definição e Conceitos de Princípios.....	177
Valores Constitucionais Principiológicos de Direitos e Deveres da Relação Jurídica Tributária... .....	179

### **CAPÍTULO 5**

#### **IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS.....208**

Conceito e Abrangência das Imunidades .....	208
A Diferença entre Imunidade, Isenção e Alíquota Zero.....	233

## **CAPÍTULO 6**

### **A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA, FATO GERADOR, SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO .....237**

Hipótese de Incidência e Fato Gerador .....238

Sujeitos da Obrigação Tributária e o Crédito Tributário .....244

Lançamento do Crédito Tributário .....247

Modalidades do Lançamento do Crédito Tributário .....250

## **CAPÍTULO 7**

### **SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO .....254**

Suspensão do Crédito Tributário.....255

Extinção do Crédito Tributário .....267

Exclusão do Crédito Tributário .....285

## **CAPÍTULO 8**

### **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....292**

Responsabilidade dos Sucessores .....294

Responsabilidade na Fusão, Incorporação e Cisão das Empresas.....296

Responsabilidade de Terceiros.....300

Responsabilidade Pessoal pelos Créditos Tributários .....301

Responsabilidade por Infrações.....303

Responsabilidade por Substituição .....	306
Responsabilidade por Denúncia Espontânea...	307
Responsabilidade nos Crimes Tributários.....	308
<b>CAPÍTULO 9</b>	
<b>CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA .....</b>	<b>319</b>
Requisitos da Certidão de Dívida Ativa .....	319
Certidões Negativas .....	322
<b>CAPÍTULO 10</b>	
<b>PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL: TEORIA E PRÁTICA.</b>	
.....	<b>325</b>
Processo de Execução Fiscal.....	326
Defesas no Processo de Execução Fiscal .....	328
<b>CAPÍTULO 11</b>	
<b>ANÁLISE SISTEMÁTICA DOS IMPOSTOS .....</b>	<b>340</b>
Impostos Federais .....	341
Impostos Estaduais .....	379
Impostos Municipais .....	426
Situações de Aprendizagem com ISSQN.....	442
<b>CAPÍTULO 12</b>	
<b>PRÁTICA DAS AÇÕES TRIBUTÁRIAS CONTRA O FISCO..</b>	
.....	<b>455</b>
Ação Declaratória .....	456
Ação Repetitória .....	463

Ação Anulatória .....	471
Ação Consignatória.....	479
Mandado de Segurança .....	487
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>501</b>
<b>SOBRE O AUTOR.....</b>	<b>515</b>
<b>ÍNDICE REMISSIVO .....</b>	<b>516</b>

# LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CAT	Coordenador de Administração Tributária
CBS	Contribuição sobre bens e serviços
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CF	Constituição Federal
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IE	Imposto de Exportação
IEG	Imposto Extraordinário de Guerra
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto de Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de Renda Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IS	Imposto Seletivo
ISSQN	Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
LC	Lei Complementar
LDO	Lei de Diretrizes do Orçamento
LEF	Lei de Execução Fiscal
LOA	Lei do Orçamento Anual
MP	Medida Provisória
MS	Mandado de Segurança

PEC Projeto de Emenda à Constituição  
PPA Plano Plurianual  
RICMS Regulamento do Imposto sobre Circulação e Mercadorias e serviços

# APRESENTAÇÃO

No Estado Democrático de Direito brasileiro, a harmonia entre o poder de tributar e o dever obrigacional tributário está preceituado na Constituição Federal de 1988, por meio do Sistema Tributário Nacional, balizando todas as legislações infraconstitucionais, bem como as demais normas jurídicas que dispõem sobre a competência de tributar dos entes públicos, frente os contribuintes, sendo estes as pessoas físicas e jurídicas de direito privado e de direito público.

Neste livro, exponho as questões de direito tributário com aspectos econômicos e financeiros que merecem ser interpretadas pelos estudantes de graduação e profissionais de Direito, Administração, Ciências Contábeis, construindo os conceitos teóricos e práticos para uma leitura ampla e compreensiva das finanças públicas e tributação contemporânea.

No primeiro capítulo é exposto que o Direito Tributário deve ser compreendido um ramo de Direito que está contido no Direito Financeiro, trazendo à baila a importância teórica e prática das receitas e despesas públicas para a gestão fiscal das relações jurídicas financeiras e tributárias que auferem as necessidades do Estado.

Posteriormente, apresenta-se no capítulo a evolução histórica do Direito Tributário no Brasil, ilustrando os principais pontos da tributação do Brasil Colônia e Império, analisando a evolução do Direito Constitucional Tributário na República até o atual Sistema Tributário Nacional de 1988, e os desdobramentos entre a matéria constitucional tributária e a matéria infraconstitucional tributária. Ressaltam-se ao leitor as Leis Complementares após a Carta Magna de 1988 e a aplicação relacionada à matéria tributária ao Código Tributário Nacional de 1966. E ao final, deste capítulo, analisa-se a reforma tributária do atual Sistema Tributário Constitucional com a PEC 45/19 e a PEC 110/19, e as questões relevantes para o Direito Tributário Contemporâneo, após a vigência da Emenda Constitucional n. 132/2023.

No Capítulo 3, o leitor terá noções básicas de Direito Tributário, no que se refere ao conceito deste ramo do direito, bem como a ver-



balização do Direito Tributário na posituação da Lei, fontes do Direito Tributário, classificação das espécies tributárias, análise das funções dos tributos, e ainda, a aplicação e interpretação da legislação tributária em solo brasileiro. E ainda, no capítulo 3, se apresenta o estudo das competências tributárias se faz necessário para a compreensão do leitor no que se refere aos tipos de competências, bem como as características das competências dos entes públicos tributantes.

Mais adiante no capítulo 4, apresenta-se os princípios constitucionais tributários, bem como a importância dos valores constitucionais principiológicos de direitos e deveres da relação jurídica tributária, ilustrando os seguintes princípios: Princípio da Legalidade tributária; Princípio da Anterioridade; Princípio da Anterioridade Nonagesimal; Princípio do Efeito Imediato; Princípio da Irretroatividade Tributária; Princípio da Isonomia Tributária; Princípio da Capacidade Tributária; Princípio da Vedação do Confisco; Princípio da Liberdade de Tráfego; Princípio da Uniformidade Geográfica; Princípio da Territorialidade; Princípio da Não Cumulatividade; Princípio da Seletividade; Princípio da Transparência Fiscal; e o Princípio da Responsabilidade Fiscal.

No capítulo 5, outro tema de relevância constitucional são as imunidades tributárias, consistente conteúdo neste livro de Direito Tributário Contemporâneo contendo as devidas honras das decisões do Supremo Tribunal Federal, no que se refere ao privilégio constitucional imunizante.

O Capítulo 6, ressalta a materialização do fato gerador na obrigação tributária, trazendo os conceitos de obrigação tributária principal e acessória o contexto atual do Direito Tributário Contemporâneo. E também, neste capítulo, se ilustra a compreensão do crédito tributário e suas especificidades, elucidando os lançamentos tributários por ofício, declaração e homologação, bem como a importância deste instrumental da administração fazendária pública.

Mais adiante, o capítulo 7 alude a importância da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário contida no Código Tributário Nacional, analisando as modalidades de forma minuciosa como é tratada pela legislação tributária, inclusive a Portaria do Ministério da

Economia em 2021, visando transacionar tributos devidos durante a pandemia da covid-19 em 2020.

O capítulo 8 tem o condão de elucidar o significado da responsabilidade tributária e suas especificidades no bojo da responsabilidade do contribuinte, terceiros, solidária, e ainda, desconsideração da pessoa jurídica e responsabilidade tributária, bem como as questões de responsabilidade por ato infracional tributário e responsabilidade que advém da aplicação da denúncia espontânea.

Vislumbra-se no capítulo 9, apresentar ao leitor os conceitos e características sobre a certidão de dívida ativa (CDA), bem como os efeitos jurídicos e o processo administrativo fiscal.

Com lógica jurídica, apresentado o processo administrativo fiscal para o recebimento da dívida tributária, o capítulo 10 trata do processo de execução fiscal, bem como suas características descritas na Lei n. 6830/1980, denominada Lei de Execução Fiscal.

No que se refere a execução fiscal, o contribuinte e responsáveis tributários podem se defender, sendo o objetivo do capítulo 10 apresentar as duas defesas judiciais dos cidadãos e empresas frente a exação fiscal contida com irregularidade ou não sendo justa, seja a defesa através da Exceção de pré-executividade, ou a defesa através dos Embargos à Execução fiscal.

Importante o estudo do capítulo 11, analisa sistematicamente os impostos brasileiros, ofertando ao leitor estudar o fato gerador, obrigação tributária, lançamento fiscal, base de cálculo e alíquotas dos impostos federais, estaduais e municipais brasileiros, até as regras atuais vigentes. Enfatiza-se a legislação paulista com ajuste fiscal estabelecido em 2020 para ICMS e IPVA no Estado de São Paulo.

E por fim, o capítulo 12 trata do direito tributário na prática, trazendo os principais aspectos das ações de direito dos contribuintes contra os entes públicos que legislam e aplicam a imposição da norma tributária, mas que deve respeitar o estado democrático de direito. Neste capítulo, estuda-se as ações de legitimidade ativa do contribuinte contra o fisco federal, estadual, distrital ou municipal, ora legitimado passivo processual. Aborda-se, um estudo prático da ação

declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, ação de repetição do indébito tributário, ação anulatória de débito fiscal, ação consignatória de pagamento de tributo, e ainda, o mandado de segurança contra exigência ilegal de tributo.

Neste passo, o livro possui o condão de apresentar que a legislação tributária perpassa por alterações constantes, seja na base de cálculo, alíquotas, bem como que estas mudanças, alteram o cotidiano jurídico dos estudantes e advogados.

Contudo, as alterações da legislação tributária não modificam a estrutura dos institutos jurídicos do direito material e formal, sendo estes basilares do Sistema Tributário Nacional, previsto na Constituição Federal de 1988.

A reforma tributária que esteve prevista pela Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n. 45/2009 apresentado pelo Deputado Federal Baleia Rossi (SP) em 03 de abril de 2019 e que objetivou modificar o Sistema Tributário Nacional, obteve êxito no dia 15 de dezembro de 2023, conforme leitura no capítulo 2, mas a ordem constitucional tributária continua vigente com seus princípios e imunidades, acrescendo-se de alterações constitucionais, discutidas e aprovadas pela Emenda constitucional n. 132/2023.

Enfim, o Direito Tributário Contemporâneo está na legislação que altera o sistema, vigente nos últimos anos, bem como nas decisões do Supremo tribunal Federal acerca das controvérsias da matéria fiscal, e ainda, nas propostas de reforma tributária atuais, ora que depende de regulamentação através de Lei Complementar e Lei Ordinária. E assim, a imposição da norma tributária, deve seguir a lógica jurídica dentro de um Estado Democrático de Direito, em que permite ao contribuinte se defender de tributos inconstitucionais e ilegais, bem como ao ente fiscal, impor, arrecadar e fiscalizar nos limites constitucionais de seus poderes políticos e constitucionais.

Boa leitura!

# CAPÍTULO 1

## NOÇÕES CONSTITUCIONAIS DE DIREITO FINANCEIRO E ECONÔMICO, E SUA RELAÇÃO COM O DIREITO TRIBUTÁRIO

Os tributos fazem parte da composição de recursos públicos para o Estado.

O Estado necessita de recursos financeiros para fazer funcionar sua estrutura, seus mecanismos, seus agentes, além de gerenciar suas múltiplas atividades. Logo, os recursos financeiros para a gestão de despesas e receitas públicas são para garantir direitos sociais aos cidadãos, previstos no artigo 6º da CF/88 e outros artigos da CF/88, como por exemplo, artigo 196.

*Art. 6º da CF/88. São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.*

*Art. 196 da CF/88. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.*

Neste passo, o Direito Financeiro estuda todas as receitas públicas e despesas públicas no orçamento público. Já o Direito Tributário estuda as receitas públicas que derivam da lei e compõe o orçamento público.

Podemos afirmar que o Direito Tributário está contido no Direito Financeiro, ou ainda, o Direito Tributário pertence ao Direito Financeiro, conforme a ilustração de um pedaço da pizza ser o direito tributário, e a pizza restante, ser o próprio direito financeiro.

**Figura 1 - Direito Tributário está contido no Direito Financeiro.**



**Fonte: o autor**

O estudo dos recursos financeiros que advêm das receitas e despesas públicas está previsto no orçamento público, sendo um importante instrumento de regulação da economia no setor público. E assim, o artigo 2º da Lei de finanças Públicas, ao Lei n. 4.320 de 1964), diz com lógica que o orçamento público deve conter receitas e despesas públicas.

**Figura 2 - Orçamento Público compreende as receitas e despesas públicas.**



**Fonte: Câmara Municipal de Peritiba/SC (Disponível em: <https://www.camaraperitiba.sc.gov.br/noticias/index/ver/codMapaltem/517/codNoticia/521444>)**

Surge a indagação, **o que é um orçamento público?**

O Orçamento público é o **instrumento de gestão, planejamento e execução das FINANÇAS PÚBLICAS**. Sendo de maior relevância e provavelmente o mais antigo da administração pública.

É um instrumento que os governos usam para organizar os seus recursos financeiros. Partindo da intenção inicial de controle, o orçamento público tem evoluído e vem incorporando novas instrumentalidades, objetivando que a atividade financeira do Estado esteja em consonância com a economia do país.

No Brasil, o orçamento reveste-se de diversas formalidades legais.

Sua existência está prevista constitucionalmente, Artigo 163 a 169 da CF/88, materializada, anualmente, numa lei específica que “estima a receita e fixa despesa” para um determinado exercício.

Por causa dessa característica, as despesas só poderão ser realizadas se forem previstas ou incorporadas ao orçamento.

Adicionalmente ao ditame constitucional, é importante observar o citado no art. 2º da Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, transcrito a seguir:

Art. 2º. Lei 4.320/64. A Lei de Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica, financeira e programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade.

Neste passo, diante da existência legal do orçamento público, a atividade financeira do Estado corrobora para a necessária intervenção para o bem-estar social e das contas públicas.

## Conceitos de Atividade Financeira do Estado

A atividade financeira do Estado depende das atividades econômicas da indústria, comércio e serviços, sem movimentação de riqueza pelos três setores da economia, o Estado sofre déficit de recursos para prover a sua atividade financeira.

Entende Hiroshi Harada (2017) que:

A finalidade do Estado é a realização do bem comum. A noção de bem comum é difícil e complexa. Podemos conceituá-lo como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais.

De acordo com o que pensam os autores Albuquerque, Medeiros e Feijó (2008), “a teoria das finanças públicas, ao tratar dos fundamentos do Estado e das funções do governo, encontra justificativa para a intervenção do Estado na economia como forma de buscar a correção das imperfeições do mercado”.

Neste sentido, ocorre a intervenção do Estado na economia, com o fito de conduzir uma direção para a correção de eventuais falhas de mercado.

E assim, com o objetivo de melhorar o bem-estar da sociedade por meio da satisfação das necessidades coletivas, da manutenção da estabilidade econômica, da promoção do crescimento econômico e da melhoria da distribuição de renda, surge o estudo das falhas de mercado interno e externo da economia do país para minimizar os efeitos na sociedade.

Salienta-se que as Falhas de mercado, consistem em situações em que o mercado competitivo não é capaz de alocar recursos com eficiência para a economia.

James Giacomoni (2010) cita como falhas de mercado: “Existência de bens públicos; Monopólios naturais; Existência de externalidades; Mercados incompletos; Assimetria de informação; e Ocorrência de desemprego e inflação”.

O primeiro aspecto de correção de falha de mercado está relacionado à existência de bens públicos. A sociedade possui a necessidade de acesso a determinados bens cujo consumo é indivisível (todos tem o mesmo acesso ao bem), não excludente (não é possível impedir o consumo por um indivíduo) e não rival (o uso por alguém não reduz a quantidade disponível para consumo de outro indivíduo), como no caso de segurança pública, defesa nacional e iluminação

pública.

Assim, tendo em vista que o mercado não teria interesse em oferecer tais bens, a sua oferta pelo Estado seria justificada.

O segundo aspecto de correção de falha de mercado é a existência de monopólios naturais. Monopólios naturais. Estes, surgem quando apenas uma empresa consegue ofertar um bem ou serviço a um mercado inteiro a um custo menor do que ocorreria se existisse plena concorrência. Diante dessa situação, a intervenção do Estado impedindo a cobrança de preços abusivos, como ocorre na oferta de distribuição de água ou energia, seria justificada.

O terceiro aspecto de correção de falha de mercado é a existência de externalidades. Essa falha de mercado, ocorre quando as ações de um agente econômico impactam, positiva ou negativamente, o bem-estar de outras que não tomam parte da ação. Assim, estaria justificada a intervenção do Estado com o fim de estimular ações que geram externalidades positivas (concessão de subsídios para a agricultura, por exemplo) ou desestimular ações que causam externalidades negativas (cobrança de impostos sobre a venda de bens como cigarros).

Já o quarto aspecto de correção de falha são nos mercados incompletos. Em algumas situações, o mercado não está disposto a oferecer alguns bens e serviços devido ao alto custo ou risco de provisão, apesar de haver demanda para ele. Com isso, caberia ao Estado ofertar tais bens e serviços, como ocorre na concessão de crédito de longo prazo por um Banco de Desenvolvimento do Governo.

O quinto aspecto de correção de falha é a assimetria de informação. Essa falha ocorre quando o mercado não fornece dados suficientes para todos os indivíduos, de modo que a informação não é disponibilizada igualmente a todos, prejudicando a tomada de decisão racional. Diante disso, caberia ao Estado intervir garantindo maior transparência, por meio, por exemplo, de uma legislação que obrigue maior transparência do mercado.

E a última falha de mercado para ser corrigida coma intervenção do Estado na economia é a ocorrência de desemprego e inflação.



Sendo esta falha de mercado na alocação dos recursos humanos disponíveis ou no equilíbrio da economia. Tendo em vista que o mercado por si só, não garante a solução de altos níveis de desemprego e inflação, a intervenção do Estado por meio da implementação de políticas que visem gerar crescimento econômico, postos de trabalho e o controle dos preços seria de extrema importância.

Frisa-se o que Giacomoni (2010) observa que uma das características mais marcantes da economia é o crescente aumento das despesas públicas que, no Brasil, segundo o autor, teve início mais tarde, sobretudo a partir do término da Segunda Guerra Mundial, em razão das crescentes demandas por bem-estar social, nas áreas de educação e saúde, do desejo por serviços públicos melhores e do crescimento das funções administrativas exercidas pelos governos.

Neste passo, existem caminhos e mecanismos para a correção destas falhas de mercado através da intervenção regulatória, monetária e fiscal do Estado.

A intervenção regulatória ocorre através das Agências Reguladoras que possuem o papel de fiscalizar e proteger o mercado econômico com empresas operadoras que não sejam para a coletividade. A intervenção monetária controla a moeda e crédito em geral, garantindo o poder de compra de moeda, tão importante, no que tange a relação entre fornecedores e consumidores. E por fim, a intervenção fiscal do Estado que abrange a administração das receitas e despesas públicas pelo orçamento.

Destaca-se para o Direito Financeiro que é composto de tributos, a intervenção fiscal do Estado, pois o orçamento possui instrumentos jurídicos de 3 (três) leis orçamentárias que direcionam para o planejamento, gestão e execução das receitas públicas para suprir as despesas públicas, como se verá adiante.

## Receitas Públicas

A lei de Finanças Pública, Lei n. 4320/64 é que regula todos os conceitos e atribuições do orçamento do Estado.

A Receita pública é o montante total em dinheiro recolhido pelo

Tesouro Nacional, incorporado ao patrimônio do Estado, que serve para custear as despesas públicas e as necessidades de investimentos públicos.

Logo, a receita pública são ingressos de capital aos cofres públicos. Mas onde estão as receitas públicas, previstas no Direito Financeiro?

As receitas estão nos contratos da administração pública com prestadores de serviços, empresas que são permissionárias e concessionárias de serviços públicos.

A receita advém de outros contratos com administração pública: arrendamento, locação, direito de uso, entre outros.

E a receita também é adstrita a existência dos tributos em suas espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais e empréstimo compulsório.

Neste passo, a Lei de Finanças Públicas (Lei 4362/1964) no artigo 11, define o que são receitas públicas correntes e receitas públicas de capital.

No entendimento da Escola Nacional de Administração Pública (ENAP, 2019):

Receitas Correntes: são arrecadadas dentro do exercício (entre 1º de janeiro a 31 de dezembro) e aumentam as disponibilidades financeiras do Estado, em geral, com efeito positivo sobre o Patrimônio Líquido. Essas receitas constituem instrumento para financiar despesas correntes (Despesas destinadas à manutenção dos serviços e do patrimônio público). Como exemplo, podemos citar as receitas arrecadadas com impostos, tais como o Imposto de Exportação (IE), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Receitas de Capital: também são receitas que aumentam as disponibilidades financeiras do Estado. Porém, diferentemente das receitas correntes, não provocam efeito sobre o Patrimônio Líquido, uma vez que geram sempre uma contrapartida. Assim, estamos diante de uma receita de capital quando o governo de um determinado estado obtém recursos via operação de crédito (empréstimo) junto a um organismo internacional através do qual terá os referidos recursos em caixa a sua disposição, porém terá a obrigação de pagamento da dívida constituída com o empréstimo.

Neste passo, as receitas correntes seriam aqueles recursos disponíveis ao ente político federado, advindos de natureza tributária ou provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas, de direito público ou privado, destinados a atender as denominadas despesas correntes, qualificadas como aquelas destinadas ao funcionamento e manutenção dos serviços públicos, prestados direta ou indiretamente pela Administração.

No que tange as receitas de capital são aquelas disponibilidades provenientes de constituição de dívidas e de recursos financeiros, também recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a cobrir as despesas classificáveis como despesa de capital, inclusive as outras receitas de capital.

Receitas de Capital são as provenientes da realização de recursos financeiros oriundos: de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda; o superávit do Orçamento Corrente.

## Receitas Públicas Originárias e Derivadas

Os recursos estatais advêm das receitas públicas, e estas são formadas por receitas ordinárias e derivadas.

As receitas originárias são decorrentes de obrigações convencionais ou voluntárias (obrigação *ex voluntate* - contrato) estabelecidas entre o Poder Público e os administrados por meio de contratos, sem qualquer ato de coerção (utilização do poder de império) por parte do Estado. São Exemplos de receitas originárias: o preço público ou a tarifa. Compreendem aspectos econômicos e financeiros importantes.

As receitas derivadas são todas aquelas decorrentes de obrigações legais impostas pelo Estado (obrigação *ex lege*), isto é, decorrente de uma obrigação legal, caracterizada pelo poder de império do Estado, utilizando-se da coercibilidade.

São Exemplos: Impostos, Taxas, contribuições de melhoria,

contribuições especiais ou parafiscais, empréstimo compulsório, penalidades pecuniárias, multas administrativas.

Logo, as Receitas derivadas são conhecidas como receitas mediatas, receitas não-patrimoniais, receitas de direito público, receitas de economia pública ou receitas tributárias.

E mais, as receitas derivadas são aquelas que o Estado realiza a constrição do patrimônio dos indivíduos e empresas (CPF e CNPJ), por determinação legal.

São receitas oriundas da utilização do Poder fiscal do Estado. Logo, tributos são receitas públicas correntes e derivadas da lei.

Enfim, as receitas derivadas são compulsórias, isto é, existe o ato de exigi-las pelo Estado. E assim, o contribuinte, por força legal, está sujeito a suportar o ônus da formação destas receitas.

Neste ponto, quanto às receitas derivadas, elas estão no objeto da disciplina deste livro, ora Direito Tributário, com a finalidade de sustentar também as finanças públicas do Estado e realizar as necessidades públicas perante toda a sociedade.

## Despesas Públicas

Despesa pública é o conjunto de dispêndios realizados pelos entes públicos para custear os serviços públicos (despesas correntes) prestados à sociedade ou para a realização de investimentos (despesas de capital).

Despesas com educação, saúde, obras e infraestrutura, transporte, limpeza urbana, folha salarial de servidores públicos, entre outras.

As despesas públicas devem ser autorizadas pelo Poder legislativo, através do ato administrativo chamado orçamento público.

Exceção são as chamadas despesas extraorçamentárias. Despesas fora do orçamento público.

A despesa pública também está na Lei nº 4320/1964, sendo determinada lei, normas gerais de Direito Financeiro, expressando no Art. 12, a classificação das despesas em duas categorias econômi-

cas: despesas correntes e despesas de capital.

Depois, adveio a Portaria Interministerial nº 163/2001 que formaliza as despesas nas duas modalidades.

As despesas correntes, por esta visão, expressam a participação do setor público no consumo de recursos para manutenção e funcionamento dos serviços públicos.

Já as despesas de capital são despesas de investimento e contribuem para a formação ou aquisição de bem de capital e, por consequência, impacta em acréscimos ao Produto Interno Bruto (PIB).

As despesas públicas devem obedecer aos seguintes requisitos: discussão pública, é aquele de deve ser discutida e aprovada pelo Poder Legislativo e pelo Tribunal de contas; hierarquia de gastos; e ser estipulada em lei orçamentária.

Neste passo, importante abaixo os conceitos referentes ao orçamento público e as leis orçamentárias.

## Leis Orçamentárias de Direito Financeiro

A Constituição Federal de 1988 delineou o modelo atual de ciclo orçamentário, instituindo três leis cuja iniciativa para proposição é exclusiva do Poder Executivo:

- O Plano Plurianual - PPA;
- A Lei de Diretrizes Orçamentárias – LDO;
- A Lei Orçamentária Anual - LOA.

A CF/88 implantou definitivamente o orçamento, ao estabelecer a normatização da matéria orçamentária no artigo 165 da C.F/88, evidencia-se o extremo zelo do constituinte para com o planejamento das ações do governo.

Art. 165 da CF/88. Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão:

- I - o plano plurianual;
- II - as diretrizes orçamentárias;
- III - os orçamentos anuais.

As 3 (três) leis orçamentárias estruturam a política pública e programas de governo para a efetivação do Direito Financeiro. Devidamente ilustradas abaixo:

**Figura 3 - Leis Orçamentárias e seus significados.**



Fonte: Câmara Municipal de Ilha Comprida  
(Disponível em: <https://www.ilhacomprida.sp.leg.br/institucional/noticias/camara-municipal-de-ilha-comprida-convida-para-participacao-na-audiencia-publica-da-ldo>)

Conforme dispõe o artigo 165 da Constituição, o Plano Plurianual - PPA “...estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas para administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada.”

Com duração de 4 anos, o PPA é elaborado no primeiro ano do mandato do governante eleito, com vigência a partir do segundo ano de mandato.

O projeto de Lei do PPA deverá ser enviado pelo Poder Executivo ao Congresso até quatro meses antes do final do primeiro exercício financeiro do mandato do novo presidente (limite – 31 de agosto), e devolvido para a sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro).

De acordo com o conteúdo constitucional, a LDO orientará a elaboração orçamentária, compreendendo as prioridades e metas em consonância com o PPA, porém, se referindo apenas ao exercício financeiro subsequente.

Também deverá dispor sobre as alterações na legislação tributária, além de estabelecer a política das agências financeiras oficiais de fomento.

O projeto de Lei da LDO deve ser encaminhado pelo Poder Executivo até oito meses e meio antes do final do exercício financeiro (15 de abril) e devolvido para sanção até final do primeiro período da sessão legislativa (17 de julho).

Com a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal (LEI Complementar n. 101/2000), a LDO incorporou novas atribuições associadas ao equilíbrio entre receitas e despesas que norteia todo ciclo de alocação dos recursos públicos.

Já a LOA compreende o orçamento fiscal, o orçamento da seguridade social e o orçamento de investimento das estatais.

O projeto de Lei da LOA deverá ser enviado pelo Poder Executivo ao Congresso até quatro meses antes do final do exercício financeiro (limite – 31 de agosto), e devolvido para a sanção até o encerramento da sessão legislativa (22 de dezembro).

Desta forma, ilustra-se abaixo o prazo de aprovação de legislativa, bem como o prazo de sanção executiva referente às 3 (três) leis orçamentárias constitucionais de Direito Financeiro.

**Figura 4 - Prazos das Leis Orçamentárias.**

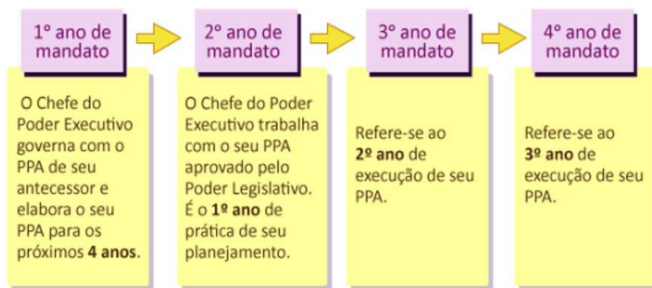


**Fonte: Ministério da Economia, 2024.**

Salienta-se que o PPA sempre será construído no 2º ano de mandato do executivo federal, estadual ou municipal. Neste passo o chefe do executivo deverá governar no primeiro ano do mandato,

cumprindo o que está determinado no PPA de seu antecessor, bem como a LDO e LOA do seu antecessor, ora leis orçamentárias anuais e que seguem o princípio da anualidade de Direito Financeiro, como veremos a seguir.

**Figura 5 - O PPA e o mandato do Chefe do Poder Executivo.**



**Fonte: Escola Nacional de Administração Pública (ENAP), 2017.**

## Princípios de Direito Financeiro

Os princípios de direito financeiro são norteadores de valores axiológicos par ao cumprimento da legislação aplicável as receitas e despesas públicas, por gestores da administração pública federal, estadual e municipal da territorialidade brasileira.

Os princípios de Direito Financeiro norteiam a atividade estatal financeira e econômica da gestão pública, dialogando com o que resta preceituado no artigo 37, *caput* e seus incisos da Constituição Federal de 1988, que determinam os explícitos princípios constitucionais da administração pública, ora princípio da legalidade, moralidade, publicidade, impessoalidade e eficiência.

### *Princípio da Anualidade*

De acordo com o princípio da anualidade, o orçamento deve ter vigência limitada a um exercício financeiro.

Conforme a legislação brasileira, o exercício financeiro precisa coincidir com o ano civil (art. 34 da Lei nº 4.320/64).



A Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) vem reforçar esse princípio ao estabelecer que as obrigações assumidas no exercício sejam compatíveis com os recursos financeiros obtidos no mesmo exercício.

### *Princípio da Clareza*

Pelo princípio da clareza, o orçamento deve ser claro e de fácil compreensão a qualquer indivíduo.

A clareza dialoga com a transparência fiscal de dados financeiros, no qual os cidadãos possam compreender os ingressos e saídas de dinheiro público dos entes da administração pública federal, estadual e municipal.

### *Princípio do Equilíbrio*

O princípio do equilíbrio significa que os valores autorizados para a realização das despesas no exercício deverão ser compatíveis com os valores previstos para a arrecadação das receitas.

O princípio do equilíbrio passa a ser parâmetro para o acompanhamento da execução orçamentária.

A execução das despesas sem a correspondente arrecadação no mesmo período acarretará, invariavelmente, resultados negativos, comprometedores para o cumprimento das metas fiscais.

A Constituição de 1988 tratou de uma espécie de equilíbrio, ao mencionar a “Regra de Ouro”, em seu artigo 167, inciso III.

O artigo 167, III da CF/88 diz que à realização das operações de crédito não devem ser superiores ao montante das despesas de capital.

### *Princípio da Exclusividade*

No princípio da exclusividade, verifica-se que a lei orçamentária não poderá conter matéria estranha à fixação das despesas e à previsão das receitas.

Esse princípio está previsto no art. 165, § 8º, da Constituição, incluindo, ainda, sua exceção, haja vista que a LOA poderá conter au-

torizações para abertura de créditos suplementares e a contratação de operações de crédito, inclusive por antecipação de receita orçamentária (desde que dentro do PPA e LDO, aprovadas pelo Congresso Nacional).

### *Princípio da Legalidade*

O princípio da legalidade estabelece que a elaboração do orçamento deve observar as limitações legais em relação aos gastos e às receitas e, em especial, ao que se segue quanto às vedações impostas pela Constituição Federal à União, estados, Distrito Federal e municípios:

- Exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
- Cobrar tributos no mesmo exercício financeiro da Lei que o instituiu ou elevou ou em relação a fatos ocorridos anteriores à vigência da Lei, ressalvadas condições expressas na Constituição Federal;
- Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercidas;
- Utilizar tributo com efeito de confisco;
- Estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo poder público;
- Instituir impostos sobre: 1. patrimônio, renda ou serviços, entre os poderes públicos; 2. templos de qualquer culto; 3. patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; 4. livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

## *Princípio da Não-Afetação (Não-Vinculação) das Receitas*

Segundo esse princípio, nenhuma parcela da receita poderá ser reservada ou comprometida para atender a certos ou determinados gastos.

Trata-se de dotar o administrador público de margem de manobra para alocar os recursos de acordo com suas prioridades.

Em termos legais, a Constituição Federal, em seu art. 167, inciso IV, veda a vinculação de receita de impostos a uma determinada despesa, as exceções previstas referem-se à repartição de receitas em razão dos fundos de participação dos estados e municípios, bem como aqueles direcionados às ações e serviços públicos de saúde, manutenção e desenvolvimento do ensino, realização de atividades da administração tributária e prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.

No entendimento do Manual de Receita Nacional (2008, p. 26):

As ressalvas a esse princípio são estabelecidas pela própria Constituição e estão relacionadas à repartição do produto da arrecadação dos impostos (Fundos de Participação dos Estados - FPE e dos Municípios – FPM e Fundos de Desenvolvimento das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste), à destinação de recursos para as áreas de saúde e educação, além do oferecimento de garantias às operações de crédito por antecipação de receitas. Trata-se de medida de bom-senso, uma vez que possibilita ao administrador público dispor dos recursos de forma mais flexível para o atendimento de despesas em programas prioritários.

## *Princípio da Publicidade*

O princípio da publicidade diz respeito à garantia a qualquer interessado da transparência e pleno acesso às informações necessárias ao exercício da fiscalização sobre a utilização dos recursos arrecadados dos contribuintes.

Segundo Manual de Receita Nacional (2008, p. 25):

O princípio da publicidade está previsto no artigo 37 da Constituição Federal e também se aplica às peças orçamentárias. Justifica-se especialmente no fato de o orçamento ser fixado em lei, e este, para criar, modificar, extinguir ou condicionar direitos e deveres, obrigando a todos, há que ser publicado. Portanto, o conteúdo orçamentário deve ser divulgado nos veículos oficiais para que tenha validade.

### *Princípio da Unidade Orçamentária*

O princípio da unidade orçamentária diz que o orçamento é uno. Ou seja, todas as receitas e despesas devem estar contidas numa só lei orçamentária.

Segundo o Manual de Receitas Nacional (2008, p. 22):

O modelo orçamentário adotado a partir da Constituição Federal de 1988, com base no § 5º do artigo 165, consiste em elaborar um orçamento único, desmembrado em Orçamento Fiscal, da Seguridade Social e de Investimento da Empresas Estatais, para melhor visibilidade dos programas do governo em cada área.

Neste sentido, o art. 165 da Constituição Federal define em seu parágrafo 5º o que deverá constar em cada desdobramento do orçamento:

Artigo 165, § 5º. A lei orçamentária anual compreenderá: I - o orçamento fiscal referente aos Poderes da União, seus fundos, órgãos e entidades da administração direta e indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público; II - o orçamento de investimento das empresas em que a União, direta ou indiretamente, detenha a maioria do capital social com direito a voto; 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.

### *Princípio da Uniformidade*

Para a obediência do princípio da uniformidade, os dados apresentados devem ser homogêneos nos exercícios, no que se refere à classificação e demais aspectos envolvidos na metodologia de elaboração do orçamento, permitindo comparações ao longo do tempo.

## *Princípio da Universalidade*

Pelo princípio da universalidade, todas as receitas e todas as despesas devem constar da lei orçamentária, não podendo haver omissão. Por conta da interpretação desse princípio, os orçamentos da União incorporam receitas e despesas meramente contábeis, como, por exemplo, a rolagem dos títulos da dívida pública.

Neste passo, os valores globais dos orçamentos ficarem superestimados, não refletindo o verdadeiro impacto dos gastos públicos na economia. Tal ideia se reflete no art. 3º e 4º da Lei de Finanças Públicas, Lei nº 4.320, de 1964, transcrito a seguir:

Art. 3º A Lei de Orçamentos compreenderá todas as receitas, inclusive as de operações de crédito autorizadas em lei. Parágrafo único. Não se consideram para os fins deste artigo as operações de crédito por antecipação da receita, as emissões de papel-moeda e outras entradas compensatórias, no ativo e passivo financeiros.

Art. 4º A Lei de Orçamento compreenderá todas as despesas próprias dos órgãos do Governo e da administração centralizada, ou que, por intermédio deles se devam realizar, observado o disposto no artigo 2º.

## *Princípio da Responsabilização*

Conforme o princípio da responsabilização, os gerentes/administradores públicos devem assumir de forma personalizada a responsabilidade pelo desenvolvimento de uma determinada ação de governo, buscando a solução ou o encaminhamento de um problema.

Não resolver um problema e criar demandas que levem a dívida Pública do Brasil foi o que ocorreu nos últimos governos federais, por exemplo.

Enfim, resumindo, importante a memorização dos princípios orçamentários, pois direcionam a gestão do conhecimento sobre direito financeiro, sendo fundamental para compreender como devem se alinhar as receitas e despesas públicas no Brasil.

Ilustram-se abaixo, os princípios do orçamento público no Brasil:

**Figura 6 - Princípios orçamentários.**



**Fonte: Secretaria de Gestão e Recursos Humanos do Estado do Espírito Santo, 2024.**

## Lei de Responsabilidade Fiscal e Tribunal de Contas

A Lei Complementar nº 101/2000 é a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF).

O objetivo da LRF é estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade e transparência na gestão fiscal, prevê que “constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação” (art. 11).

Dessa forma, não adotar as medidas necessárias à arrecadação das receitas tributárias cuja competência tenha sido constitucionalmente conferida ao ente político (União, Estados, Distrito Federal e Município) consubstanciará à primeira vista omissão passível de responsabilização de acordo com a LRF.

A LRF irá verificar as etapas da Receita Pública Orçamentária!!

O Manual de Receita Nacional subdivide a gestão da receita orçamentária em 3 etapas: (1) o planejamento; (2) a execução e (3) o controle e avaliação.

O planejamento engloba a previsão da arrecadação da receita

orçamentária constante da Lei Orçamentária Anual — LOA, o que varia de acordo com a espécie e o tipo de receita.

A estimativa é resultante de metodologias estatísticas e econômicas de projeção usualmente adotadas, considerando, em geral, as séries históricas de arrecadação, as possíveis mudanças da legislação tributária e o provável cenário econômico futuro (inflação projetada, taxa de câmbio, crescimento do produto interno bruto esperado etc.) observadas, ainda, as limitações e condições normativas fixadas pela Lei de Responsabilidade Fiscal — LRF.

A execução da receita orçamentária, por sua vez, consoante a Lei nº 4.320/1964 e o Manual de Receita Nacional (2008, p. 44), compreende três estágios:

- (1) o lançamento,
- (2) a arrecadação e
- (3) o recolhimento.

Já a arrecadação, que também abrange as receitas tributárias e não tributárias.

Ex: Multa de trânsito é receita pública não tributária!

Sob o ponto de vista das Finanças Públicas do Estado, representa, conforme disciplina o Manual da Receita Nacional, a “entrega realizada pelos contribuintes ou devedores, aos agentes arrecadadores ou bancos autorizados pelo ente, dos recursos devidos ao Tesouro”.

Segundo o Código Tributário Nacional (Lei n 5.172 de 1966), o art. 142 prevê:

Art. 142 do CNT. Lançamento 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Tendo ocorrido o fato gerador, há condições de se proceder ao registro contábil do direito da fazenda pública em contrapartida a uma variação ativa, em contas do sistema patrimonial, o que representa o registro da receita por competência.

Algumas receitas não percorrem o estágio do lançamento, conforme se depreende pelo art. 52 da Lei nº 4.320/64. Vejamos:

Art. 52, Lei nº 4.320/64. São objeto de lançamento os impostos diretos e quaisquer outras rendas com vencimento determinado em lei, regulamento ou contrato.

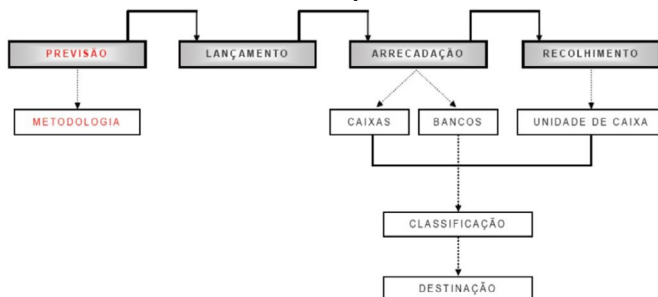
O recolhimento, por sua vez, definido pelo Manual como o terceiro estágio da execução da receita, é “a transferência dos valores arrecadados à conta específica do Tesouro, responsável pela administração e controle da arrecadação e programação financeira, observando-se o Princípio da Unidade de Caixa, representado pelo controle centralizado dos recursos arrecadados em cada ente”.

A unidade de tesouraria, isto é, o recolhimento de todas as receitas públicas de forma centralizada está prevista no artigo 56 da Lei nº 4.320/64 e é usualmente denominado de Caixa Único.

Por fim, a última etapa da gestão da receita orçamentária é o controle e avaliação, a qual, segundo o Manual de Receita Nacional (2008, p. 45):

Compreende a fiscalização realizada pela própria administração, pelos órgãos de controle e pela sociedade. O controle do desempenho da arrecadação deve ser realizado em consonância com a previsão da receita, destacando as providências adotadas no âmbito da fiscalização das receitas e combate à sonegação, as ações de recuperação de créditos nas instâncias administrativa e judicial, bem como as demais medidas para incremento das receitas tributárias e de contribuições.

**Figura 7 - Lançamento, arrecadação e recolhimento da receita pública.**



Fonte: Manual da Receita Nacional, 2008, p. 46.



E neste passo, diante das receitas públicas serem estimadas, aguardando o lançamento, arrecadação e recolhimento, a Lei de Responsabilidade Fiscal irá impor limites que devem ser observados no momento da criação de uma despesa pública.

Por exemplo, a exigência de examinar o impacto orçamentário, a origem dos recursos para seu custeio, a comprovação de que as metas fiscais previstas nas demais leis orçamentárias não vão ser afetadas e a compensação dos efeitos financeiros nos períodos seguintes.

Assim, o artigo 15 da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que:

Art. 15. Serão consideradas não autorizadas, irregulares e lesivas ao patrimônio público a geração de despesa ou assunção de obrigação que não atendam o disposto nos art. 16 e 17.

De acordo com o art. 16 da mesma lei, a criação, expansão ou aperfeiçoamento de ação governamental que acarrete aumento de despesa deverão ser acompanhados de:

1. Estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva entrar em vigor e nos dois subsequentes (art. 16, I);
2. Declaração do ordenador da despesa de que o aumento tem adequação orçamentária e financeira com a lei orçamentária anual e compatibilidade com o plano plurianual e com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (art. 16, II).

No que tange as despesas com pessoal, vislumbra-se que a concessão de aumentos salariais injustificáveis por parte dos chefes dos poderes constituídos, a concessão de benefícios fiscais a empresas e outros procedimentos nocivos ao erário público eram comuns, pois não havia proibição legal e nem sequer restrições quanto à prática desses atos (Mota, 2003).

Para efeito da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 18), são considerados despesas com pessoal:

- Vencimentos e salários dos servidores ativos e proventos dos aposentados e pensionistas, embutidos, neles todos, adicionais, gratificações, horas extras e qualquer outro tipo de acréscimo;
- Encargos sociais que a Administração seja levada a atender pela sua condição de empregadora;
- Subsídios dos agentes políticos;
- Montante despendido com terceirização de mão-de-obra que substitui servidores públicos;
- Despesas com sentenças judiciais também estão incluídas.

Inova a LRF quando insere, de forma genérica, a mão-de-obra terceirizada, substituta de servidores, no âmbito dos gastos de pessoal, preocupando-se, por certo, com o crescimento de prática muito em voga no setor público.

Considera-se como “Despesa Total com Pessoal” o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como: vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. Os valores dos contratos de terceirização de mão-de-obra que se referirem à substituição de servidores e empregados públicos serão contabilizados como “Outras Despesas de Pessoal” (Brasil, 2000).

O artigo 19 da LRF fixa os limites máximos para a despesa total com pessoal, em cada período de apuração e em cada ente da Federação. Vejamos a ilustração abaixo:

**Figura 8 - Limites máximos de despesas públicas com pessoal e destinação.**

Percentual %	Destinação (direcionamento)
50%	UNIÃO
50%	ESTADOS
60%	MUNICÍPIOS

**Fonte: o autor.**

Para melhor compreender os limites, é importante lembrar a definição das receitas envolvidas no cálculo. São Receitas Correntes as receitas tributárias, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e outras e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis em Despesas Correntes (Lei nº 4.320/1964, art. 11, § 1º).

Já Receita Corrente Líquida, de acordo com a LC 101/2000 (art. 2º, IV), é:

[...] o somatório das receitas tributárias, de contribuições, patrimoniais, industriais, agropecuárias, de serviços, transferências correntes e outras receitas também correntes, deduzidos:

- a) na União, os valores transferidos aos Estados e Municípios por determinação constitucional ou legal, e as contribuições mencionadas na alínea a do inciso I e no inciso II do art. 195, e no art. 239 da Constituição;
- b) nos Estados, as parcelas entregues aos Municípios por determinação constitucional;
- c) na União, nos Estados e nos Municípios, a contribuição dos servidores para o custeio do seu sistema de previdência e assistência social e as receitas provenientes da compensação financeira citada no § 9º do art. 201 da Constituição.

Também são definidos os limites para repartição dos limites globais de despesas com pessoal, definidos no art. 19, das três esferas de governo (art. 20), conforme se ilustra abaixo.

**Figura 9 - Limites para repartição das despesas com pessoas nos entes públicos.**

ÓRGÃO/PODER	UNIÃO	ESTADOS	MUNICÍPIOS
Poder Legislativo, incluído o Tribunal de Contas	2,5%	3%	6%
Poder Executivo	37,9%	49%	54%
Poder Judiciário	6%	6%	
Ministério Público	0,6%	2%	
Custeio de despesas do DF e de territórios	3%		

**Fonte: O autor.**

A verificação do cumprimento dos limites acima referidos será efetuada ao final de cada quadrimestre pelo Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas (TC) e o Sistema de Controle Interno (SCI) de cada Poder e pelo Ministério Público (art. 22 da LRF).

Se a despesa total com pessoal exceder 95% do limite estabelecido, ficam vedados ao Poder ou órgão referido que houver incorrido no excesso (art. 22, LRF) Brasil, 2000):

- a) concessão de vantagem, aumento, reajuste ou adequação de remuneração a qualquer título, salvo os derivados de sentença judicial ou de determinação legal ou contratual, ressalvada a revisão prevista no inciso X do art. 37 da CF/1988;
- b) criação de cargo, emprego ou função;
- c) alteração de estrutura de carreira que implique aumento de despesa;
- d) provimento de cargo público, admissão ou contratação de pessoal a qualquer título, ressalvada a reposição decorrente de aposentadoria ou falecimento de servidores das áreas de educação, saúde e segurança;
- e) contratação de hora extra, salvo no caso do disposto no inciso II, do art. 57, da CF/1988 e as situações previstas na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

A Lei de Responsabilidade Fiscal veio suprir uma lacuna da Lei nº 4.320/1964.

Além de estabelecer normas orientadoras das finanças públicas, instituiu, também, severas punições para aqueles governantes que não souberem administrar os recursos públicos durante o seu mandato, deixando dívidas para seus sucessores e assumindo compromissos que sabem, de antemão, não poder honrar.

Neste passo, sabendo as etapas das receitas públicas, bem como os limites pra despesas públicas, bem como a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal, importante conceituar que o Tribunal de Contas tem o poder-dever de fiscalizar, controlar e julgar as contas públicas!

Tribunais de Contas possuem funções de natureza administrativa, bem como natureza de jurisdição (anômala).

Na natureza de jurisdição, em decorrência de imperativo constitucional, consubstanciado no art. 71, inciso II, devem julgar as contas dos administradores e demais responsáveis por dinheiros, bens e valores públicos

O art. 71 da CF/88, dentre as atividades do Tribunal Contas estão a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial da Administração Direta e Indireta.

O Tribunal de Contas, no seu ofício fiscalizador, deve analisar a conduta do gestor da res publica a partir da perquirição dos princípios da legalidade, legitimidade e economicidade.

O princípio da legalidade, como é cediço, é a base fundamental dos atos da Administração Pública, devendo ser o vetor da fiscalização das contas públicas, além de servir de base para o exame dos atos de execução orçamentária.

A legalidade é que transmite segurança jurídica para o direito financeiro, pois estabelece padrões de equilíbrio e harmonia entre os valores éticos e morais, ocupando uma posição acima do princípio da moralidade para a verdadeira legitimidade dos atos pelos agentes públicos.

Por fim, tem-se o princípio da economicidade, corolário do princípio da eficiência, proclamado no art. 37, da Carta de 1988, do qual se extrai a premissa de que a gestão da coisa pública deve buscar

sempre otimizar os recursos de tal forma a atingir o máximo de efeitos positivos para a sociedade, destinatária das atividades estatais para o controle financeiro e tributário dos recursos econômicos disponíveis em solo nacional.

E neste passo, concluindo, os recursos econômicos adstritos ao princípio da economicidade estão: na microeconomia, sendo ela, as atividades econômicas cotidianas de consumo, produzidas por comércio e serviços, e que ajustam a lei da oferta e da demanda do mercado interno do país, e que, ainda, podem ser utilizadas para serviços no setor público através de licitações e contratos administrativos; e na macroeconomia, sendo ela, a política econômica, fiscal, cambial e monetária que permite a realização de aportes financeiros para subsidiar contratos e parcerias internacionais, bem como a confiança nas relações exteriores do mundo globalizado.

# CAPÍTULO 2

## A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

A evolução histórica do Direito Tributário no cenário mundial tem com origem os egípcios na idade antiga, promovendo o desenvolvimento econômico e cultural daquela civilização antiga.

Neste sentido, afirma Gustavo Zimmermann (2019, p. 27):

O primeiro Estado da humanidade, o egípcio, foi viabilizado pelo imposto sobre o trigo e, com o surgimento da tributação, se torna indispensável a anotação de propriedade, proprietários, produção e montante dos ônus dos impostos. Essa necessidade de escrituração impulsiona os sistemas de escrita feita em placas de barro. A mais antiga destas placas já descoberta pelos arqueólogos no Egito registra exatamente a produção de um agricultor muito provavelmente para efeito de cobrança de imposto. Certamente, uma grande ironia a tabuleta de barro, com hieróglifos egípcios mais antiga já descoberta ser escrita por coletor de imposto.

As civilizações organizadas na Europa da idade antiga, registram a escrituração tributária e nos deixam dados que presumem a evolução cultural, social e econômica dos povos.

No entendimento de Paulo Caliendo (2019):

A sociedade antiga é dominada pela ideia de ordem. (...) A tributação significava uma forma de manutenção da ordem natural, uma contribuição que cada indivíduo devia ao Estado em decorrência de um vínculo transcendente e não de uma obrigação legal ou patrimonial. A violação desse dever feria a ordenação divina e não apenas uma exigência terrena.

Neste sentido, afirma a estimada Regina Helena Costa (2012, p. 27): “em Roma, a par dos impostos diretos e indiretos, havia tributos de natureza curiosa, exigidos durante determinados períodos do império, tais como os incidentes sobre as janelas e o ar, as portas e colunas, as telhas, as chaminés e fumaças e até sobre as latrinas e mictórios”.

E ainda, ressalta Paulo Caliendo (2019):

Em Roma, houve uma evolução do sentido dos tributos. Estes passaram a ter uma relevância razoável na economia romana, houve uma ampliação significativa em sua importância. Duas grandes espécies de tributos eram cobradas: sobre a terra (*tributum soli*) e por pessoa (*tributum capitis*). Este último será o antecedente remoto da origem do imposto sobre a renda.

Salienta-se o que menciona, pontualmente, Gustavo Zimmermann (2019, p. 28): “todos os impérios se da antiguidade se constituíram cobrando impostos de seus súditos e/ou dos povos. (...) Na América Latina aconteceu o mesmo com os impérios Inca, Asteca e Maia com larga tributação sobre a produção de cereais”.

A produção rural de cereais era o equilíbrio na América Latina para o desenvolvimento social e econômico dos povos Inca, Asteca e Maia.

Na evolução histórica dos tributos no mundo, cita Regina Helena Costa (2012, p. 28) que: “na idade Média, os tributos alfandegários, na Inglaterra, eram designados como costumes, palavra que expressa a tradição de exigí-los a coroa sobre os que faziam o comércio para fora, por mar ou terra. Até hoje, esses direitos aduaneiros conservam o nome de custos”.

Considerando a idade média, também temos a importância do relato dos tributos na época do Estado Feudal, por Paulo Caliendo (2019):

A doutrina de São Tomás de Aquino sobre o tributo recebeu grande aceitação. Para este autor, os tributos deveriam atender ao bem comum e serem legitimamente cobrados pelo soberano. O imposto, para ser lícito, deveria possuir as quatro causas aristotélicas: i) causa finalis: bem comum; ii) causa efficiens: soberania; iii) causa formalis: uma justa relação entre o encargo e o resultado útil; e iv) causa materialis: uma justa escolha da incidência sobre pessoas e coisas.

No Brasil, segundo Gustavo Zimmermann (2019, p. 28): “a inexistência de produção agrícola de trigo, ou cereal de outro tipo que possibilitasse cobrança de tributos, é uma das principais razões explicativas para a inexistência de um império pré-cabralina semelhante aos demais na América Latina”.



Marcante é o momento histórico que relata Regina Helena Costa (2012, p. 29/30):

No século XVIII, tão arraigada na consciência dos povos civilizados, já se encontrava a ideia de que a exigência de impostos deve observar a capacidade contributiva que várias manifestações políticas podem ser atribuídas, direta ou indiretamente, à sua inobservância. Assim, a Boston The Party (1773), evento no qual o povo rebelou-se contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelas Colônias, entre elas a de chá, constituiu-se num importante precedente da Independência Americana.

A defesa das liberdades fiscais e a formação do estado democrático de direito na área tributária, resta configurado, segundo Paulo Caliendo (2019):

Na Independência Norte-americana (1776) iniciada contra o chamado imposto do selo (Stamp Act – 1765) e o imposto sobre o chá, existente no âmbito da nova legislação britânica sobre este produto colonial (Tea Act – 1773); a Revolução Francesa possuiu entre as suas causas a revolta contra a elevada carga fiscal em França, principalmente o *gabelle* (imposto sobre o sal – 1286), a *tithe* (dízimo ou imposto para a Igreja), o *taille* (imposto para o Estado sobre a propriedade fundiária), o *vingtième* (imposto sobre a renda) e o *capitation* (imposto sobre o número de pessoas na família); bem como diversos tributos devidos aos senhores feudais (*impot seigneurial*).

Neste sentido, Regina Helena Costa (2012, p. 29) diz: “também a Revolução Francesa (1789), que teve como causa, dentre outras, a precária situação do governo de Luíz XVI que o obrigava a sangrar o povo com impostos”.

Logo, a busca da defesa das liberdades fiscais estimulou o desenvolvimento do próprio Estado, bem como o aperfeiçoamento da esfera pública, corroborando a passagem da compreensão do Estado como patrimônio do soberano para o entendimento moderno e constante nas Constituições dos Estados Soberanos no século XX, aonde se afirma que o poder deve ser limitado pelo Direito e pela proteção das liberdades públicas.

Após apresentar uma breve evolução histórica do direito tribu-

tário no cenário mundial, necessária é elucidar a evolução do direito tributário no Brasil Colônia, Império e República, como se indica ao leitor no texto abaixo.

## Direito Tributário e Evolução do Brasil Colônia ao Império

No Brasil, a incidência de tributos, advém de 1500, época em que Portugal era Reinado por D. Manoel I, o Venturoso.

Existiam as Ordenações do Reino (ordenações Afonsinas, Manuelinas e Filipinas) e legislação extravagante (cartas de lei, decretos, alvarás, cartas-régias, resoluções, provisões, assentos, regimentos, estatutos, instruções, avisos e portarias).

Em 1534, a parte litorânea do Brasil foi dividida em quinze partes e atribuídas a donatários (capitanias hereditárias). Nessa época os tributos eram pagos *in natura*, em espécie, e enviados para a Coroa Real em Portugal.

O Brasil colônia e império foi explorado em seu erário público.

Com a criação do Governo Geral em 1548 no Brasil, após o fracasso das capitanias Hereditárias, os tributos foram divididos em: Derramas: independiam dos rendimentos dos contribuintes, ou seja, não eram proporcionais à renda da população. Na verdade, as derramas não consistiram num novo tributo, mas na cobrança da diferença em relação ao que deveria ter sido pago e não foi (ex: cobrança do quinto do ouro em atraso); Fintas: proporcionais à renda do contribuinte; e Contribuições: espécie de designação subsidiária, aquele que não era nem derrama nem fintas.

Já entre 1630 a 1654, no domínio holandês em Pernambuco, o centro do açúcar, houve a vigência de uma “Constituição Brasil-holandesa”, onde estabelecia a figura do *escuteiro* (chefe administrativo municipal), ao qual cabia a função, dentre outras, de exator da fazenda – cobrador dos impostos.

O “quinto do pau-brasil”, considerado o primeiro tributo brasileiro e decorreu da exploração da árvore nativa – pau-brasil.

**Figura 10 - Pau-Brasil e a tributação no Brasil Colônia.**



**Fonte: Valéria Lins, menciona a imagem contida em <http://silenciadosjustos.wordpress.com/>**

Neste sentido, resta o pensamento de Gislene Pereira (2012, p. 208):

O tributo no Brasil remonta às Ordenações Filipinas, conjunto de leis promulgadas em 1603 por Filipe I, rei de Portugal. Da descoberta, em 1500, até a proclamação da independência brasileira, em 1822, as Ordenações regeram o ordenamento jurídico no Brasil. Após a proclamação da independência, uma lei editada em 1823 determinou a manutenção das Ordenações Filipinas no Brasil. Em 1824, a Constituição do Império estabeleceu que deveriam ser organizados os códigos civil e criminal; entretanto, somente em 1916 foi promulgado o Código Civil e Penal da República do Brasil. Ou seja, por mais de 300 anos, o direito brasileiro constituiu-se em simples extensão dos direitos da coroa portuguesa, sendo definido pelas Ordenações do Reino de Portugal.

Ressalta-se que mesmo com a independência do Brasil em 1822, as ordenações Filipinas com relação aos tributos brasileiros continuaram desde 1603 com vigência até a confecção da Constituição Federal de 1824, a Constituição monárquica brasileira.

Neste período da história brasileira dos tributos, destaca-se, o surgimento no Brasil colonial do ouro e os metais, seguidos pela cobrança do quinto, isto é, exação fiscal do Império Português, que lhe reservava o direito a quinta parte de toda a extração do ouro e demais metais (diamantes) obtido pelas jazidas brasileiras entre 1750 e 1770. A Coroa cobrava, como tributo, um quinto de todo o minério extraído, o que passou a ser conhecido como “o quinto”. A reserva do quinto também foi estendida à extração de diamantes.

Com a vinda da família real portuguesa em 1808 para o Brasil, surgem os impostos de importação, dando ensejo, não apenas, à arrecadação, como também ao protecionismo dos produtos internos ou ao incentivo à exportação.

E também surge um dos tributos mais importantes da época cuja cobrança de 10% era sobre a herança e rendimento dos imóveis, criado em junho de 1808. Denominados tributos chamados mais adiante de Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação.

E ainda, surge o chamado imposto de sisa dos bens de raiz, 10% incidente sobre a transmissão imobiliária por ato *intervivos*, ora antecessor do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

E ainda, os direitos de 10% exigidos sobre os vencimentos dos funcionários da Fazenda e da Justiça, sendo também predecessor do Imposto de Renda.

Lembrando que mesmo com a Família Real Portuguesa em solo brasileiro, ainda tinha vigência às Ordenações Filipinas, ressalta-se o pensamento de Gislene Pereira (2012, p. 209): “as Ordenações Filipinas são constituídas por cinco livros, cujos títulos dos capítulos permitem visualizar como era a organização social e econômica da época, tanto em Portugal como nas colônias portuguesas”.

O Brasil Colônia teve movimentos populares com objetivo de protestar referente as formas de tributação acima apresentadas pela Coroa Portuguesa em solo brasileiro.

Neste sentido, com relação aos conflitos motivados pela tributação excessiva, ressalta Regina Helena Costa (2012, p. 29): “o mais relevante foi a Inconfidência Mineira, provocada pela opressiva política fiscal da Coroa Portuguesa, por ocasião da coleta da derrama (1788-1792), mediante a qual o Rei de Portugal tinha direito ao quinto do ouro, isto é, a 20% de todo o metal extraído no Brasil”.

Com o advento da Constituição Federal de 1824, no entendimento de Gustavo Zimmermann (2019, p. 30): “foi importante para estruturar, a primeira organização estatal independente do Brasil, exprimindo a soberania do Estado Brasileiro frente à metrópole e reino português”.

Bom lembrar que a Constituição Monárquica teve a duração de 65 anos, entre 1824 e 1889, bem como que não havia um sistema tributário predefinindo os impostos das esferas governamentais, sendo eles definidos por leis orçamentárias anuais de cada ente do governo. Destaca-se no texto constitucional monárquico de 1824, a criação do Ministério da Fazenda e Tribunal do Tesouro Público.

Contudo, os conflitos populares em face de tributação excessiva continuaram pelo Brasil Império, destacando-se o que ressalta Regina Helena Costa (2012, p. 29): “também a chamada Revolução Farroupilha (1835-1845), que teve como fator determinante do conflito, par de questões política interna e externa, a manutenção de tributos diferenciados sobre o Rio Grande do Sul”.

A tributação seguiu modelos fiscais excessivos até o final do 2º Reinado, quando adveio a República em 1889.

## Direito Constitucional Tributário na República

Relevante tema que se verifica na leitura do texto constitucional é o processo de elaboração da Constituição de 1891, no campo fiscal, e que corroborou para a partilha de receitas entre os entes que passaram a integrar a recém-criada federação em 1889. Frisa-se, nesta Constituição – que formalizaria a ruptura com o período imperial e inauguraria o regime republicano –, o mais importante de fato era a definição de uma estrutura de distribuição de competências fiscais entre a União e os Estados, em substituição à vigente no período anterior, medida indispensável para consolidar a nova forma de organização política do Estado brasileiro.

Segundo Gustavo Zimmermann (2019, p. 30/31):

A primeira grande reforma constitucional brasileira se deu em 1891 após a abolição da escravatura no primeiro governo militar da república. Duas rupturas expressivas alteraram substancialmente o pacto político monárquico: o padrão da produção nacional (uso de mão de obra assalariada em substituição à escrava) e a expansão da economia cafeeira, fatores da ascensão de novas necessidades e interesses diluidores dos poderes monárquico e escravocrata. Introduziu

modificações profundas no regime político e nas práticas jurídicas e políticas no novo arranjo republicano do Estado.

Neste passo, salienta-se que a evolução do direito constitucional tributário, entre a Constituição Monárquica e a Primeira Constituição Republicana de 1891, ao realizar a leitura comparativa, demonstrou uma diminuição de tributos.

E assim, elucida Fabrício Augusto de Oliveira (2010, p. 9):

A nova estrutura, comparada à que vigorava no último ano do Império, se apresentava bem mais enxuta. Foram excluídos vários impostos que integravam o orçamento federal de 1889, como os impostos de armazenagem, de faróis, de docas e de transportes, e os incidentes sobre os subsídios e vencimentos recebidos dos cofres públicos e também sobre os dividendos distribuídos pelas sociedades anônimas. Igualmente, eliminaram-se alguns impostos de competência das então províncias, como os dízimos de gêneros alimentícios, subsídio literário, taxa de viação em estradas provinciais, entre outros. Foram mantidos, por sua vez, tributos criados durante o período colonial, mas que tiveram sua base de incidência ampliada, como a Taxa de Selo (Alvará de 17/06/1809) ou de Indústrias e Profissões (fusão de impostos incidentes sobre lojas, casas de leilões e modas e sobre despachantes e corretores), assim como os impostos sobre o patrimônio e a transmissão de propriedade, cobrados ou pelo poder central ou pelas províncias (sisas dos bens de raiz, décima dos legados e heranças, décima dos rendimentos dos prédios urbanos, transmissão de propriedade). Além destes, preservaram-se, com nomenclatura modificada, os principais impostos do Estado: o de importação, que os estados pleitearam inicialmente, e o de exportação (Ex-Direitos de Entradas e Saídas, vigentes nos períodos colonial e imperial).

Enfatiza Gustavo Zimmermann (2019, p. 31): “os impostos com essa reforma deixaram de ser definidos nas leis orçamentárias e passaram a constar do texto constitucional desenhando o primeiro sistema tributário permanente”.

Destaca-se no texto da Constituição de 1891 que a repartição de competência tributária restou às esferas federal e estadual, proibida às esferas tributar bases já tributadas por esfera superior. Não ha-

via tributação na esfera de competência do ente municipal. Vejamos a ilustração na figura esquemática abaixo:

**Figura 11 - Tributação da Constituição Federal de 1891.**

<b>Constituição de 1891: distribuição das competências</b>
<p style="text-align: center;"><b>União</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Sobre a importação de procedência estrangeira;</li><li>- Direitos de entrada, saída, estada de navios, sendo livre o comércio de cabotagem às mercadorias nacionais, bem como às estrangeiras que já tenham pago imposto de importação;<ul style="list-style-type: none"><li>- Taxas de selo;</li><li>- Taxas de correios e telégrafos oficiais; e</li></ul></li><li>- Outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariem a discriminação de rendas previstas na Constituição.</li></ul>
<p style="text-align: center;"><b>Estados</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção;<ul style="list-style-type: none"><li>- Sobre imóveis rurais e urbanos;</li><li>- Sobre a transmissão de propriedade;</li><li>- Sobre as indústrias e profissões;</li></ul></li><li>- Taxas de selo quanto aos atos emanados de seus respectivos governos e negócios de sua economia;</li><li>- Contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios; e</li><li>- Outros tributos, cumulativos ou não, desde que não contrariem a discriminação de rendas previstas na Constituição.</li></ul>
<p style="text-align: center;"><b>Município</b></p> <ul style="list-style-type: none"><li>- Atribuição de competências a cargo do Estado.</li></ul>

**Fonte: Fabrício Augusto de Oliveira. 2010, conforme Constituições Federais de 1934 e 1937.**

Importante destacar o pensamento de Gustavo Zimmermann (2019, p. 31):

Foi garantido o direito de cada oligarquia regional tributar sua própria produção e definir os papéis a serem cumpridos por cada administração provincial. Apenas a Província paulista tributava a sua economia cafeeira. Apenas a província pernambucana, adveio a tributar sua economia açucareira, a gaúcha a sua produção pecuária e assim por diante.

Já Fabrício Augusto de Oliveira (2010, p. 9) observa que:

Do ponto de vista do equilíbrio federativo, no entanto, apesar de se ter concedido autonomia aos estados não somente no campo das competências tributárias como em outras diversas

áreas (política, financeira, administrativa, trabalhista) não se teve, na elaboração da Constituição, preocupação em estabelecer mecanismos de redistribuição de receitas para compensar ou pelo menos atenuar as desigualdades econômicas e tributárias entre eles existentes. Ora, a atividade produtiva se concentrava predominantemente na região Sudeste, notadamente em São Paulo e Minas Gerais e, em menor escala, no Rio de Janeiro e no Rio Grande do Sul. O poder central encontrava-se enfraquecido financeiramente e dominado pelas oligarquias regionais mais poderosas econômica e politicamente.

A primeira Guerra mundial entre 1914-1918 enfraqueceu as exportações brasileiras e tributação de receitas federais e estaduais, com as fortes pressões inflacionárias e hiperinflacionárias, somadas, mais tarde, à grande crise mundial de 1929/1930, levaram o Estado brasileiro a aumentar os tributos internos.

Destaca-se em 1922, o Imposto de Renda (IR), que havia sido descartado nos trabalhos de elaboração da nova Constituição, pelo seu aparente caráter concorrencial com o Imposto sobre Indústrias e Profissões, seria criado pela Lei no 4.625, de 31 de dezembro de 1922.

Segundo Fabrício Augusto de Oliveira (2010, p. 14):

Ainda no ano de 1922 seria criado o Imposto sobre Vendas Mercantis (IVM), precursor do Imposto sobre Vendas e Condições (IVC), de 1934, e do futuro e atual Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Tendo sua competência sido atribuída à União, este imposto foi criado mais para atender às solicitações dos comerciantes do país (em especial os do Rio de Janeiro) – os quais, sentindo-se desprotegidos pelo fato de as faturas emitidas terem perdido as características de um título de crédito (o que os protegia perante os compradores, desde que por eles assinadas) com o disciplinamento das notas promissórias e letras de câmbio, pressionaram o governo para a criação de um título que, legitimado, além de constituir garantia de crédito, facilitaria seu desconto nos bancos.

Diante deste quadro, afirmam José Nelson Bessa Maia e José Flávio Sombra Saraiva (2012, p. 130):



O governo central, sob a liderança de Vargas, a partir de 1930, passou então a gerir a crise, atuando com certa autonomia em relação aos interesses locais e regionais. Definiu-se nova fase na formação do Estado brasileiro, com a centralização do poder e a constituição de um aparelho estatal com maior poder de regulação e controle sobre diversos interesses específicos, transformando-os em problemas nacionais e sujeitos à definição de políticas de Estado.

E neste sentido, enfaticamente, Gustavo Zimmermann (2019, p. 31), menciona que:

A crise do café em 1929 sucedida pela grande depressão da economia internacional (1930) havia esgotado o sistema de financiamento do Estado buscado na tributação do comércio exterior e marcou o início de um novo estágio da economia brasileira assentado em certo esvaziamento populacional do campo, aceleração da urbanização e da industrialização e fortes demandas de uma classe média nascente.

Neste passo, surgem serviços e industrialização no meio ambiente urbano, considerando que a tributação abarcaria as demandas destes serviços, comércio e industrialização de produtos por meio do imposto sobre o consumo e o imposto sobre venda e consignações.

A Constituição Federal de 1934, em seu texto social democrata, considerou exatamente o consumo da classe média, industrialização e urbanização do país, criando as receitas municipais, ao lado das receitas federais e estaduais, e assim, dando competência ao ente municipal para tributar. O texto vedou a bitributação, neste ponto, expressa que a competência para tributar era concorrente, em caso de bitributação, deve-se determinar qual tributo prevalece. E também foi a primeira Constituição a trazer, expressamente em seu texto, o Imposto de Renda como tributo federal. Criou o imposto de consumo como tributo federal – esse imposto é o antecessor do IPI. Estabeleceu o imposto sobre vendas e consignações (IVC) para os Estados, sendo o que hoje em dia é o ICMS.

E finalmente, considerando a urbanização das cidades e as receitas municipais criadas no texto constitucional de 1934, emerge o imposto de indústrias e profissões (IIP), lançado pelo Estado, mas

arrecado pelo ente tributante dos Estados e Municípios em partes iguais, sendo este o predecessor do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) que tem competência municipal na ordem constitucional de 1988.

Corroborando o acima apresentado, referente ao texto constitucional de 1934, o pensamento de Gustavo Zimmermann (2019, p. 31):

Quanto às finanças públicas, foram mantidos os impostos sobre o comércio exterior (o de importação – II, federal e o de exportação – IE, estadual que perderam produtividade) e criados impostos sobre o mercado interno (o imposto sobre o consumo – IC, de competência federal e o Imposto sobre Vendas e Condições – IVC, de competência estadual).

Na evolução constitucional tributária, tributava-se o cenário interno econômico, não deixando de incidir operações de comércio exterior, ou seja, aumentou-se a carga tributária.

Adveio o texto constitucional de 1937, constituindo a ditadura civil de Getúlio Vargas, foi pouco flexível e com destaque na tributação, criou o Adicional de Imposto de Renda (AIR), destinado para pessoas solteiras, viúvas, e casais sem filhos e que visava estimular o crescimento populacional.

A Constituição de 1937, priorizou o que foi possível, centralizar a competência da tributação no ente federal, com teor e essência autoritária, a colocava em sintonia com os modelos fascizantes de organização político-institucional então em voga em diversas partes do mundo, rompendo com a tradição liberal dos textos constitucionais anteriormente vigentes no país. Sua principal característica era a enorme concentração de poderes nas mãos do chefe do Executivo (FGV, 2020).

Abaixo, segue uma ilustração da tributação na Constituição de 1934 e 1937:

**Figura 12 - Tributação na Constituição Federal de 1934 e 1937.**

Distribuição das competências tributárias	
Constituição de 1934	Constituição de 1937
<p>União</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Importação;</li> <li>• renda, à exceção da renda cedular sobre imóveis;</li> <li>• consumo, exceto os combustíveis de motor a explosão;</li> <li>• transferências de fundos para o exterior;</li> <li>• selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia;</li> <li>• impostos de competência residual, proibida a bitributação; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>	<p>União</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Importação;</li> <li>• renda;</li> <li>• transferências de fundos para o exterior;</li> <li>• consumo;</li> <li>• sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia;</li> <li>• impostos de competência residual, proibida a bitributação; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>
<p>Estados</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Propriedade territorial, exceto a urbana;</li> <li>• transmissão da propriedade <i>causa mortis</i>;</li> <li>• transmissão da propriedade imobiliária, <i>inter vivos</i>, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade;</li> <li>• consumo de combustíveis de motor a explosão;</li> <li>• vendas e consignações;</li> <li>• exportação, à alíquota máxima de 10%;</li> <li>• indústrias e profissões, dividido em partes iguais com os municípios;</li> <li>• selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia;</li> <li>• impostos de competência residual, proibida a bitributação, prevalecendo o cobrado pela União; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>	<p>Estados</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Propriedade territorial, exceto a urbana;</li> <li>• transmissão da propriedade <i>causa mortis</i>;</li> <li>• transmissão da propriedade imobiliária, <i>inter vivos</i>, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade;</li> <li>• transferido para a competência da União e integrado ao Imposto de consumo;</li> <li>• vendas e consignações;</li> <li>• exportação, à alíquota máxima de 10%;</li> <li>• indústrias e profissões, dividido em partes iguais com os municípios;</li> <li>• selo sobre atos emanados do governo e negócios de sua economia;</li> <li>• impostos de competência residual, prevalecendo o criado pela União; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>
<p>Municípios</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Licenças;</li> <li>• imposto predial e territorial urbano;</li> <li>• diversões públicas;</li> <li>• imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>	<p>Municípios</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Licenças;</li> <li>• imposto predial e territorial urbano;</li> <li>• diversões públicas;</li> <li>• transferido para a União e Integrado ao IR; e</li> <li>• taxas.</li> </ul>

**Fonte: Fabrício Augusto de Oliveira. 2010, conforme Constituições Federais de 1934 e 1937.**

Depois da queda de Vargas e o fim do Estado Novo em outubro de 1945, enfim, realizadas eleições para a Assembleia Nacional Constituinte, em pleito paralelo à eleição presidencial foi eleita a Constituinte, bem como seus membros se reuniram para elaborar o novo texto constitucional, que entrou em vigor a partir de setembro de 1946, substituindo a Carta de 1937.

Na leitura do texto constitucional de 1946, verifica-se que se agregou como tributo, a contribuição de melhoria para a hipótese de valorização do imóvel em consequência de obras públicas, bem

como as limitações ao poder de tributar foram ampliadas, tornando-se imunes os templos, bens e serviços de partidos políticos, instituições educacionais e assistenciais e o papel destinado exclusivamente a jornais, periódicos e livros, e ainda, preceito estatuinto que os impostos devem ser sempre que possível pessoais e graduados pela capacidade econômica do contribuinte.

Destaca-se no campo tributário o que observa Fabrício Augusto de Oliveira (2010, p. 25/26):

Os municípios ganharam o Imposto sobre Indústrias e Profissões, que já vinha sendo por eles cobrado, e a competência de cobrarem também o Imposto do Selo; as contribuições de melhoria, contempladas na Constituição de 1934, mas esquecidas na de 1937, foram novamente resgatadas e a competência de sua cobrança estendida para as três esferas de governo, mas este nunca foi um tributo importante para a arrecadação; do ponto de vista da economia, apenas reduziu-se a alíquota de exportação de 10% para 5% para se garantir maior competitividade da produção nacional nos mercados externos; e constitucionalizou-se o regime único de incidência do Imposto sobre Lubrificantes e Combustíveis sobre este produto, estendendo-o também para os minerais e energia elétrica do país, os quais somente seriam efetivamente criados anos mais tarde. A grande novidade neste campo surgiu na definição constitucional de transferências de receitas para os governos subnacionais e na garantia de destinação de parcela do orçamento federal para aplicação nas áreas menos desenvolvidas do país.

E ainda, o grande destaque foram as disputas federativas na área das competências tributárias no que tange à definição das alíquotas de repartição das receitas.

Neste ponto, uma guerra fiscal sempre existiu em nosso país e ficou bem exposta na Constituição de 1946, pois competência tributária significa a criação e imposição de tributos pelo ente fiscal federal, estadual e municipal, e assim, a arrecadação e fiscalização acirrada para cada ente tributante.

Ilustra-se a seguir, os principais pontos da tributação da Constituição de 1946.

### Figura 13 - Tributação na Constituição Federal de 1946.

União
<ul style="list-style-type: none"><li>• Importação;</li><li>• consumo;</li><li>• imposto único sobre a produção, comércio, distribuição, consumo, importação e exportação de lubrificantes e combustíveis, estendendo-se este regime, no que for aplicável, aos minerais do país e à energia elétrica;</li><li>• renda e proventos de qualquer natureza;</li><li>• imposto sobre a transferência de fundos para o exterior;</li><li>• selo sobre os negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal;</li><li>• extraordinários;</li><li>• outros impostos, a serem criados, segundo a competência concorrente com os estados, prevalecendo o imposto federal;</li><li>• taxas; e</li><li>• contribuições de melhoria.</li></ul>
Estados
<ul style="list-style-type: none"><li>• Propriedade territorial, exceto a urbana;</li><li>• transmissão de propriedade <i>causa mortis</i>;</li><li>• transmissão de propriedade imobiliária <i>inter vivos</i> e sua incorporação ao capital das sociedades;</li><li>• vendas e consignações;</li><li>• exportação de mercadorias de sua produção para o estrangeiro, até o máximo de 5% <i>ad valorem</i>;</li><li>• selo para os atos regulados por lei estadual, os do serviço de sua justiça e os negócios de sua economia;</li><li>• outros impostos a serem criados, concorrentemente com a União, prevalecendo o imposto federal;</li><li>• taxas; e</li><li>• contribuições de melhoria.</li></ul>
Municípios
<ul style="list-style-type: none"><li>• Predial e territorial urbano;</li><li>• indústrias e profissões;</li><li>• diversões públicas;</li><li>• selo sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência;</li><li>• taxas; e</li><li>• contribuições de melhoria.</li></ul>

**Fonte: Fabrício Augusto de Oliveira. 2010, conforme a Constituição Federal de 1946.**

Com a renúncia de Jânio Quadros em 1961 e a posse do vice-presidente João Goulart o cenário político, desencadeou uma instabilidade econômica, e que segundo Gustavo Zimmermann (2019, p. 33):

Pela longa crise política aberta pela renúncia do presidente Jânio Quadros, ascensão do vice-presidente João Goulart e a crise econômica marcada por acentuada aceleração inflacionária e esgotamento da capacidade financeira do Estado, justo no momento de necessidade de investimentos para a consolidação da indústria.

Neste passo, a crise política levou ao golpe militar em 1964, conforme relata Fabrício Augusto de Oliveira (2010, p. 31):

O golpe militar desfechado em março de 1964, apoiado pelas classes dominantes em associação com o capital estrangeiro, e por segmentos da classe média influenciados pela propaganda

anticomunista, conduziu novamente à instalação, no país, de um Estado autoritário, que se manteve à frente de seu comando por mais de 20 anos. Como uma repetição do mesmo filme da era do Estado Novo, as liberdades individuais foram suprimidas, os partidos políticos extintos e recriados na forma do bipartidarismo para melhor atenderem aos interesses e controle do novo governo, o Congresso Nacional transformado em mera figura decorativa no concerto dos poderes, e o judiciário silenciado. (...) A desaceleração e o baixo crescimento da economia entre 1961 e 1964 – 4,5% ao ano – em relação ao período anterior, associados a uma inflação ascendente – a projeção para 1964 atingia 144% – colocou grandes desafios, desde o início, para o golpe não sucumbir diante do caos econômico e social. (...) Do diagnóstico realizado sobre a situação da economia e de seus principais problemas, explicitados no Programa de Ação Econômica Governamental (PAEG), evidenciou-se que sua superação deveria contar com a modernização e saneamento financeiro do Estado, com a restauração do crédito público, bem como com a redefinição do mecanismo de financiamento da economia em geral e com a dinamização do mercado de capitais. Decididas, elaboradas e realizadas sob o comando do poder executivo, as reformas implementadas, incluindo a do sistema tributário, tiveram, como farol, estes objetivos. A reforma tributária, que teve início com a Emenda Constitucional no 18 (EC18/65), de 01/12/1965, e completou-se com a aprovação do Código Tributário Nacional (CTN).

Frisa-se, apenas em dezembro de 1965, a tributação passa a ser sistemático através da Emenda Constitucional nº 18 de 01.12.1965 da CF/46, procurando encontrar uma nova ordem tributária para o Brasil. E nesta, surgiram: o imposto sobre produtos industrializados (IPI) e sua característica da seletividade; o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM), antecessor do ICMS; e também o imposto sobre serviços (ISS), sucessor do IIP (imposto sobre indústrias e profissões).

Referente ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), Gustavo Zimmermann (2019, p. 34) diz: “o antigo imposto cumulativo e de complexa legislação, IVC, incidente sobre cada venda ou consignação, foi substituído por moderno Imposto sobre a Produção e

Circulação de Mercadorias (ICM), incidente sobre o valor adicionado em cada transação do processo de produção e circulação das mercadorias”.

Nesta época, surge a Lei n. 5172 de 25 de outubro de 1966, compreendendo o Código Tributário Nacional (CTN), por lei ordinária. Destaque no CTN são dois artigos que ressaltam a competência tributária do novo sistema fiscal:

Art 2º. CTN: O sistema tributário nacional é regido pelo disposto na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e em leis estaduais, e em leis municipais.

Art. 6º. CTN A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Outro ponto interessante foi unificar o ISS e o ICMS com as derrogações dos artigos 71 a 73 do CTN através do Decreto-lei 406/1968, estabelecendo normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.

**Figura 14 - A tributação na década de 60 no Brasil.**

Competências	Partilha/distribuição (%)		
	União	Estados	Municípios
<b>União</b>			
Importação	100,0	-	-
Exportação	100,0	-	-
Propriedade territorial rural	100,0	-	-
Renda e proventos	80,0	10,0	10,0
Produtos industrializados	80,0	10,0	10,0
Operações financeiras	100,0	-	-
Transporte, salvo o de natureza estritamente municipal	100,0	-	-
Serviços de comunicações	100,0	-	-
Combustíveis e lubrificantes	40,0	60,0	
Energia elétrica	40,0	60,0	
Minerais	10,0	70,0	20,0
Taxas	100,0	-	-
Contribuição de melhorias	100,0	-	-
<b>Estados</b>			
Transmissão de bens imóveis	-	50,0	50,0
Propriedade de veículos automotores	-	50,0	50,0
Circulação de mercadorias	-	80,0	20,0
Taxas	-	100,0	-
Contribuição de melhorias	-	100,0	-
<b>Municípios</b>			
Propriedade territorial urbana	-	-	100,0
Serviços de qualquer natureza	-	-	100,0
Taxas	-	-	100,0
Contribuição de melhorias	-	-	100,0

**Fonte: Fabrício Augusto de Oliveira. 2010, conforme à Emenda Constitucional nº 18/1965; Lei nº 5.172/1966 e Constituição Federal de 1967.**

O CTN instituiu 3 tributos de modo expresso: impostos, taxas e contribuições de melhoria, aumentando a carga tributária e a arrecadação de tributos para o município. Os impostos se situam no artigo 16 ao artigo 76 do CTN. As taxas nos artigos 77 a 80 do CTN. E as contribuições de melhoria nos artigos 81 e 82 do CTN. Os empréstimos compulsórios reza como previsão especial no artigo 15 do CTN, sendo o quarto tributo do CTN.

E neste passo, importante é o que pensa Fabrício Augusto de Oliveira (2010, p. 32): “do ponto de vista econômico, o sistema conheceu uma apreciável modernização, adequando-se ao estágio de desenvolvimento atingido pela economia brasileira e ao novo papel que o Estado vinha desempenhando”.

E mais, o fortalecimento das receitas municipais, estruturou a importância dos municípios na arrecadação fiscal. E neste sentido,



importante trazer o que pensa Gustavo Zimmermann (2019, p. 34):

O aumento da carga tributária total foi suficiente para beneficiar as três esferas governamentais, sendo que as receitas municipais forma quase que dobradas em termos reais, o que fez de vários prefeitos da época, ou pouco depois, expressivos líderes nacionais ou regionais. Com recursos excepcionais depois de mais de uma década de orçamentos insuficientes ou apertados, os prefeitos de então foram considerados excelentes pela opinião pública. Paulo Maluf de São Paulo, Jaime Lerner de Curitiba, Orestes Quércia de Campinas, Antônio Carlos Magalhães de Salvador, Divaldo Suruagy de Maceió e Eptácio Cafeteira de São Luiz entre outros.

O atual sistema tributário nacional de 1988 foi definido em 1966 pelo CTN. Verifica-se que o constituinte de 1988, o manteve acentuando apenas algumas nomenclaturas de impostos, bem como surgindo a penta partição tributária em 1988, representado por: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições sociais e empréstimos compulsórios.

A atual Constituição da República Federativa do Brasil de 05.10.1988 dispõe, no título VI, a “Tributação e o Orçamento”, artigo 145 a 162 da CF/88, dividida em: a) trata dos princípios gerais e das limitações do poder de tributar; b) discrimina as receitas dos impostos pela União, por Estados e o Distrito Federal e pelos Municípios; e c) dispõe sobre a repartição das receitas tributárias.

A atual ordem tributária ainda é o Código Tributário de 1966, Lei nº 5.172 de 1966 em conjunto com a Carta Magna de 1988, e as leis tributárias complementares.

Neste passo, será abordado a seguir, o sistema constitucional tributário, bem como o que é direito constitucional tributário e direito infraconstitucional tributário, bem como a força das Leis Complementares determinadas no artigo 146 da ordem constitucional de 1988 e sua relação com o Código Tributário Nacional até os dias atuais.

## Sistema Constitucional Tributário

O Sistema Tributário Nacional na ordem constitucional de 1988 é rígido e permite complementação de textos, referente a tributação

através de Lei Complementar, conforme previsão expressa do artigo 146 da Carta Magna.

Segundo Geraldo Ataliba (1968, p. 135) ensina que a “constituição forma um sistema e, esse, entendido como um conjunto ordenado e sistemático de normas, construído em torno de princípios coerentes e harmônicos, em função de objetivos socialmente consagrados”.

Neste passo, pensa Nélida Cristina dos Santos (2005, p. 325) que:

O conjunto de normas veiculado pela Carta Magna que versa sobre a tributação, forma um sistema (parcial) constitucional tributário, e, aquele que versa sobre a economia, estrutura o sistema (parcial) constitucional econômico. Esses sistemas parciais ou subsistemas, dentre outros, complementam-se e formam, como um todo, o Sistema Constitucional Brasileiro.

Já para Paulo Caliendo (2019):

A ideia de constituição no pensamento normativista compreenderá o direito tributário como subsistema do direito constitucional. O direito tributário complementa o direito constitucional, dentro do encadeamento normativo, por meio de uma relação entre norma superior (Constituição) e norma inferior (Código Tributário). Essa compreensão é importante para entender as normas constitucionais como fontes de validade e eficácia do direito tributário.

Frisa-se o que pensa Anis Kfoury Jr (2018, p. 48): “nossa Constituição Federal, base de todo o ordenamento jurídico, tem sua gênese na Carta Magna firmada por João Sem-Terra que tinha, dentre seus objetivos, o de limitar o poder de tributar do rei”.

Logo, o texto constitucional de 1988 apresenta as limitações do poder de tributar através das competências tributárias dos entes, princípios constitucionais tributários, bem como imunidades tributárias.

E neste passo, Nélida Cristina dos Santos (2005, p. 344) diz:

A Constituição Federal de 1988, ao prescrever o Sistema Tributário Nacional dentre os artigos 145 e 156, já inscreveu o desenho do Estatuto do Contribuinte, posicionando o ordenamento jurídico tributário em face de sua presença. O contribuinte também demonstrou cautela ao positivas, na seção “Das limitações ao Poder de Tributar”, exatamente no artigo 150, *caput*,

que outras garantias asseguradas ao contribuinte poderiam estar contidas no Texto Magno. Nesse passo, vislumbrava-se a presença de um liame entre os mencionados artigos e o artigo 5º da Carta Magna, bem com seus incisos, retratando um rol de direitos e garantias fundamentais que tendem a proteger e amparar o contribuinte em face das autoridades que exercem os poderes estatais. Até por uma ótica inversa, notamos que o constituinte ao prever inicialmente o rol de direitos e garantias fundamentais, influenciou acentuadamente a sistematização das matérias tributárias, sem eu texto.

Aqui se entende que os limites do poder de tributar estão contidos dentro do próprio texto constitucional e legislações complementares pelos entes tributantes, sendo um conjunto axiológico e normas que tutelam os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, no que tange à sua não violação ao direito fundamental de propriedade, caso exista um confisco de bens do contribuinte, acima ao que permitir à lei, sendo direto do contribuinte arguir exceção de penhora em ação de execução fiscal, por exemplo. Ou ainda, os limites para a não violação do direito fundamental da intimidade, quando extrapolar o poder de tributar e violar o sigilo fiscal de dados íntimos, sem autorização judicial, pois o contribuinte tem o direito ao sigilo de dados fiscais por exemplo.

Neste sentido, pesa o Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2020, p. 56):

A relação de tributação não é relação de poder-força, mas, sim, uma relação de poder-direito. Sob essa diretriz, desponha a relação de tributação, assumindo um formato de “relação jurídica”, e não de “relação de força”. Desse ponto, já conseguimos migrar para a análise da expressão “poder de tributar”. Conquanto a expressão poder de tributar pareça indicar “força de comando” ou “poder de mando”, não é essa a melhor exegese que se deve fazer da fatia da soberania financeira, intitulada por alguns de “soberania fiscal”. O poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade.

Enfim, segundo Paulo Caliendo (2019):

O pensamento sistemático irá entender a Constituição em sua natureza dúplice, tanto como carta de direitos (limitações ao poder de tributar) quanto como carta de competências (poder de tributar). De um lado, como norma de atribuição de competências e, de outro, como norma de exclusão de competência tributária sobre determinadas condutas.

## *Direito Constitucional Tributário e as Emendas Constitucionais*

O texto constitucional de 1988, ao preceituar nos artigos 145 a 162 o Sistema Tributário Nacional, estabelece regras basilares da esfera fiscal no país, delimitando poder de tributar com regras imunitantes no contido do artigo 150, Inciso VI, alíneas “a” até “e” da Carta Magna, bem como no artigo 153, inciso VI, parágrafo 4º, inciso II, e ainda, no artigo 153, par. 3º, Inciso II, e artigo 156, § 2º, Inciso I, todos da Constituição Federal atual.

E também, a Carta Magna estabelece regras de competências para impostos federais no artigo 153, impostos estaduais no artigo 155 e impostos municipais no artigo 156, todos do texto constitucional de 1988.

Frisa-se a importância da repartição e arrecadação das receitas tributárias que compõem o orçamento público dos entes competentes que estão nos artigos 157 a 162 do texto constitucional.

Além do direito constitucional tributário estar contido nos valores axiológicos tributários através dos princípios constitucionais, previstos no artigo 145, parágrafo 1º, artigo 150, inciso I, II, III, IV, V, e ainda, no artigo 151 e 152, bem como no artigo 153, parágrafo 2º, parágrafo 3º, Inciso I e parágrafo 4º, inciso I, e também no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I e III, todos da Constituição Federal de 1988.

Todas as regras constitucionais são passíveis de rigidez por serem direitos fundamentais do contribuinte e protegidos pelo artigo 60, parágrafo 4º do da Constituição Federal de 1988, mas também se permite a complementação do texto constitucional, através de emendas constitucionais, ora importantes ao longo dos 32 anos da atual Carta Magna.

Lembrando que para que exista qualquer modificação no texto constitucional, deve ser elaborada uma Proposta de Emenda Constitucional que poderá ser apresentada, nos termos do artigo 60 da Constituição Federal, considerando a necessidade de ser apresentada por 1/3 dos Senadores ou Deputados, ou pelo Presidente da República ou ainda, por mais de metade das Assembleias Legislativas dos Estados com aprovação em todas pela maioria relativa.

Neste sentido, ilustra-se o pensamento do Doutor Anis Kfourir Jr (2016, p. 50):

Para termos uma noção prática na esfera tributária da importância das Emendas Constitucionais, basta lembrar que em 1988 não estava prevista a cobrança da famosa Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF (atualmente extinta), que viria a ser instituída em 17 de março de 1993, por meio da Emenda Constitucional n.3, que alterou diversas regras.(...) Ao longo da existência da atual Carta Maior, inúmeras emendas constitucionais trataram de alterar regras de tributação, a exemplo das Emendas n. 12/96, 20/98, 21/99, 27/200, 39/2002, 41/2003, 42/2003, 44/2004 e 75/2013”.

Importante ainda o destaque para a Emenda Constitucional n. 42/2003 no que se refere a dar eficácia contida no artigo 170, inciso IX da Carta Magna, ao instituir o tratamento favorecido para empresas de pequeno porte. Esta Emenda Constitucional n. 42/2003, permitiu o regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios por meio de Lei Complementar, posteriormente, editada sob n. 123/2006, como será analisada na sequência no direito infraconstitucional tributário.

### *Direito Tributário Infraconstitucional*

O direito tributário infraconstitucional está previsto de forma expressa no artigo 146, Inciso III do texto da Carta Magna, conforme se verifica abaixo com destaque:

Artigo 146 da CF/88. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação

tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

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

Salienta-se o entendimento de Alcides Wilhelm e Francisco Cardozo Oliveira (2019, p. 15): “em matéria tributária caberia à Constituição regular as normas e princípios fundamentais, deixando para a legislação infraconstitucional a disciplina de situações que exigem maior rigor analítico”.

E assim, o rigor mais analítico que não esteja no Código Tributário Nacional de 1966 ou necessite de estabelecer normas gerais em matéria tributária, a Lei Complementar será o cumprimento do princípio da restrita legalidade dos atos normativos que expressam o contido de regras gerais e especiais de natureza tributária.

Frisa-se aqui que o Código Tributário é Lei Ordinária de 1966, continua em vigor após a vigência da Carta Magna atual, considerando que a infraconstitucionalidade recebe outra nomenclatura por outros pensamentos de autores direito tributário, inclusive a nomenclatura de desconstitucionalização.

Neste sentido, Otávio Luiz Rodrigues Jr. (2019) pensa: “a desconstitucionalização em matéria tributária pode observar uma dinâmica de reorientação da relação entre a legislação ordinária e a Constituição”.

Neste passo, a desconstitucionalização que emerge por meio de Leis Complementares, deve levar em conta uma nova racionalidade dos poderes de tributação, capaz de privilegiar o compromisso do

Estado com a cidadania e as partes interessadas entes tributantes e contribuintes.

### *Leis Complementares Após Carta Magna de 1988*

As Leis Complementares após a Constituição de 1988, vêm estruturando as regras gerais para os entes tributantes federais, estaduais e municipais.

No ente tributante Federal, o Imposto sobre Serviço de qualquer Natureza foi estabelecido pela Lei Complementar n. 116/2003. Alterações se deram no texto da Lei Complementar Federal, recentemente, através da Lei Complementar Federal 157/2016.

A legislação estadual tributária também se materializa através de Leis Complementares Estaduais após o texto constitucional de 1988.

E também, frisa-se que todo Código Tributário Municipal antes de 1988, passa por mudanças legislativas através de propostas legislativas através de Lei Complementar Municipal. Um exemplo é o Código Tributário Municipal de Santos/SP. A lei Ordinária n. 3.750, de 20 de dezembro de 1971, foi alterada por diversas Leis Complementares após a Carta Magna de 1988, mencionando a título de exemplificação a Lei Complementar n. 981 de 25 de setembro de 2017, alterando questões sobre a tributação do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

Já o Código Tributário Municipal do Guarujá/SP foi instituído por Lei Complementar, após a Constituição Federal de 1988, como determina o artigo 146 do texto constitucional de 1988. Atualmente, a Lei Complementar Municipal n. 38 de 24 de dezembro de 1997 é o Código Tributário do Município do Guarujá/SP, e também contém alterações legislativas através de Leis Complementares que atualiza o texto do ente municipal, a título de exemplificação a Lei Complementar nº 201/2016 que insere no que tange ao Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) no Guarujá/SP, a redação no artigo 12 que considera contribuinte:

O possuidor do imóvel construído, arrendatário de área e instalações portuárias, empresas credenciadas ou operadoras portuárias em área e instalações portuárias, ainda que instaladas em áreas públicas dentro ou fora do porto organizado, no regime jurídico da exploração do porto e das operações portuárias previsto na Lei Federal nº 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, sem prejuízo da responsabilidade solidária do contribuinte e possuidor direto.

O jurista Ives Gandra Martins (2006, p. 16) registra ser a lei complementar o mais relevante instrumento do Sistema Tributário, sendo:

Simultaneamente, uma garantia do contribuinte e uma segurança de estabilidade do Sistema. Sem ela, os quase 5.000 municípios brasileiros, os 26 Estados e a União criariam o seu próprio sistema tributário, gerando o caos impositivo numa economia hoje extremamente complexa.

E ainda, pode-se citar outras Leis Complementares importantes no contexto Federal, tais como: A Lei Complementar Federal de 87/1996 que instituiu o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), com diversas alterações por Lei Complementar até os dias atuais; E ainda, a Lei Complementar Federal n. 9393 de 19 de dezembro de 1996, que estabelece regras gerais para o Imposto Territorial Rural (ITR).

A lei Complementar poderá ser utilizada no entendimento de Anis Kfoury Jr (2018, p. 53) para: “estabelecer critérios especiais de tributação”, visando prevenir desequilíbrios da concorrência, de acordo com o art. 146-A, inserido pela Emenda Constitucional n. 42/2003, deixando uma margem de elasticidade muito grande, devendo ser interpretada à luz dos demais princípios constitucionais.

E assim, o legislador realiza a materialização infraconstitucional, seguindo a regra da Lei Complementar nos entes federais, estaduais e municipais.

### *Código Tributário Nacional Após 1988*

Da mesma forma que as leis complementares, as leis ordinárias, após sua aprovação no Congresso Nacional são submetidas à



sanção presidencial, dando-se vigência ao texto que ordena e regula norma geral tributária.

Desde sua introdução no direito positivo brasileiro, existem três posições que balizam a explicação da relação entre lei complementar e lei ordinária. A primeira delas defende existir relação plena de subordinação de lei ordinária em face de lei complementar, sendo esta absolutamente superior em termos hierárquicos. Outra explicação, compreende não haver nenhuma relação de subordinação entre as espécies, mas tão-somente coordenação, situadas que estão no mesmo plano normativo. A terceira explicação é um misto das duas posições anteriores. Reconhece o caráter hierárquico da lei complementar em determinadas circunstâncias. Entretanto, em outras, argumenta inexistir qualquer subordinação entre elas, havendo apenas coordenação.

Importante, a primeira explicação está na teoria subordinativa, a segunda explicação na teoria coordenativa e a terceira explicação na teoria mista.

Frisa-se o que dispõe Celso Ribeiro de Bastos (1999, p. 144):

Em suma, no caso de a lei complementar versar matéria de lei ordinária, resta claro dizer que ela pode ser revogada sem a necessidade de votação por maioria absoluta, ou seja pode ela ser revogada por meio da edição de lei ordinária. Vale dizer, também, que no caso, o fato de a lei ter atingido o quórum próprio de lei 17 complementar, não é elemento suficiente para caracterizá-la como tal, pois falta a ela a matéria própria destinada pela Constituição. Houve sim aprovação de quórum além do normalmente necessário, o que não pode trazer malefício algum à lei, que continua sendo de conteúdo de uma mera lei ordinária.

Quando o mencionado autor descreve Lei Complementar 17, trata-se da Lei Complementar 17 de 12 de dezembro de 1973, que dispõe sobre o Programa de Integração Social (PIS) de que trata a Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970.

Ao mesmo tempo, sendo uma espécie da norma denominada lei, a lei complementar deve obedecer ao mesmo trâmite legislativo das leis ordinárias, do projeto até a sanção ou veto da mesma. Por

isso mesmo é importante lembrar que não há uma relação de hierarquia entre leis ordinárias e complementares, pois seus campos de abrangência são diversos.

Neste ponto, importante é o pensamento do Doutor Anis Kfourir Jr (2018, p. 55):

Na esfera tributária as leis ordinárias estão presentes em todos os tributos, uma vez que a Constituição outorga competência, mas não institui tributo, o que é feito mediante lei. Tendo como premissa o fato de que apenas matérias específicas estão sujeitas à edição de leis complementares, as leis ordinárias acabam sendo utilizadas com grande frequência, quer para estabelecer prazos de vencimento, quer para alterar regras e sistemáticas de apuração de tributos, dentre outros. Também importa observar que todas as medidas provisórias, uma vez aprovadas, são convertidas em leis ordinárias – visto que o art. 62 da CF veda a adoção de medidas provisórias para tratar de matérias reservadas à lei complementar.

O Código Tributário Nacional foi criado por uma lei ordinária, a Lei 5.172/66 e pelo Ato Complementar 36/67 nomeado como Código Tributário Nacional.

E sendo uma Lei Ordinária, após a Constituição Federal, subsiste com as Leis Complementares Federais no que se refere ao texto de matéria tributária.

### *Direito Tributário e o STF*

Demasiadamente, questões práticas de direito constitucional tributário que envolvam conflito de competência entre os entes tributantes, imunidades tributárias, violações a princípios constitucionais tributários e conflitos na repartição de receitas tributárias entre os entes, direcionam a jurisdição para o Supremo Tribunal Federal (STF), guardião do texto constitucional de 1988.

No pensamento do Ministro do STF Luís Roberto Barroso e do Doutor Marco Vinicius Cardoso Barbosa (2016, p. 296): “No Brasil, o Direito Tributário tem exercido um papel de protagonista na agenda do Supremo Tribunal Federal desde a Constituição de 1988”.

Conforme pensa Marcus Vinicius Barbosa (2019, p. 397):

Defendo que o papel tanto da doutrina quanto dos tribunais é resgatar e tornar operativos os princípios tributários que trazem uma carga valorativa mais relevante e que formam o alicerce do Direito Tributário, tais como: isonomia, capacidade contributiva, justiça fiscal, segurança jurídica, etc. Trazer para os direitos fundamentais dos contribuintes a gramática e os modelos de operação próprios dos direitos fundamentais em geral. Entender que, embora cobrado pelo Estado, os tributos representam a repartição das vantagens e riscos sociais entre toda a Sociedade. E, sendo assim, a todos importa e atinge tanto as hipóteses de oneração e quanto as de desoneração, sejam elas formais, pelos instrumentos legais próprios, sejam elas informais, pela via da interpretação constitucional. A atuação no Supremo Tribunal Federal do Ministro Luís Roberto Barroso tem sido crucial para esse processo ainda incipiente de transformação do Direito Tributário.

Neste passo, ressalta Luciano Felício Fuck (2017):

Na vigência da CF/1988, é preciso registrar que o STF foi prudente e responsável ao declarar a inconstitucionalidade de parte de, pelo menos, três emendas constitucionais que tratavam do sistema tributário nacional (EC 3/1993; EC 10/1996 e EC 41/2003) e ao reconhecer com severidade a violação de cláusulas pétreas.

E ainda ressalta Luciano Felício Fuck (2017):

Às limitações formais ao poder de tributar tem sido conferida ampla força normativa pelo STF em prestígio da segurança jurídica e do Estado Fiscal. Por outro lado, a Corte tem aplicado com cautela as limitações materiais ao poder de tributar, evitando estender isenções, nos casos de omissão parcial ou dar limites mais objetivos aos efeitos confiscatórios, principalmente com relação aos impostos.

Percebe-se que o STF possui sempre o condão de determinar a constitucionalidade por ação ou omissão das matérias tributárias.

E neste sentido, salienta Luciano Felício Fuck (2017):

O tribunal teve acórdãos memoráveis e paradigmas que mudaram o panorama do direito tributário e, até, do controle de constitucionalidade no País, como (i) a ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, Pleno, DJ 18.3.1994, primeira vez em que o STF declarou a inconstitucionalidade de uma emenda constitucional, para considerar como cláusulas pétreas garantias

individuais dos contribuintes e imunidades; (ii) a ADI 3.105/DF, Red. para o acórdão Min. Cezar Peluso, Pleno, DJ 18.2.2005, em que proferida decisão demolitória com efeitos aditivos para manter isonomia quanto ao mínimo existencial dos inativos do serviço público em paridade com os filiados ao RGPS, ao mesmo tempo em que se validou a instituição de nova competência tributária essencial para o equilíbrio financeiro do Estado Fiscal; e (iii) a ADI-MC 2.247/DF, Rel. Min. Ilmar Galvão, Pleno, DJ 10.11.2000, que, apesar de sucinto, examinou e reconheceu a violação da legalidade tributária sob os aspectos formal (edição de mera portaria para instituir taxa) e material, rejeitando a vagueza e imprecisão das especificações da hipótese de incidência da regra matriz da taxa.

Recentemente, o STF definiu a imunidade tributária para e-books. Neste sentido, o STF (2020):

Em decisão unânime, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) aprovou, em sessão virtual, a Proposta de Súmula Vinculante (PSV) 132, formulada pela Associação Brasileira das Empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação (Brasscom), para fixar que a imunidade tributária dada pela Constituição Federal a papel, jornais, livros e periódicos se aplica também a livros digitais e seus componentes importados. A proposta da Brasscom teve por base a jurisprudência consolidada do STF no julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários (REs) 330817 (Tema 593) e 595676 (Tema 259), com repercussão geral, em março de 2017. Na ocasião, o Plenário entendeu que, nos termos do artigo 150, inciso VI, alínea “d”, da Constituição Federal, estão isentos de imposto livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão e que essa imunidade deve abranger os livros eletrônicos, os suportes exclusivos para leitura e armazenamento e os componentes eletrônicos que acompanhem material didático.

E mais, emerge a redação aprovada para a Súmula Vinculante nº 57, nos termos do voto do relator, ministro Dias Toffoli, presidente do STF:

Súmula vinculante n. 57. A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se à importação e comercialização, no mercado interno, do livro eletrônico (e-book) e dos suportes exclusivamente utilizados para fixá-los, como leitores de livros eletrônicos (*e-readers*), ainda que possuam funcionalidades acessórias.

Neste passo, analisando os julgados do STF, verificamos posicionamentos favoráveis aos contribuintes brasileiros, enfatizando a tutela dos direitos e garantias fundamentais que asseguram os direitos dos contribuintes e a cidadania fiscal.

## A Reforma Tributária e Questionamentos Contemporâneos

Os textos das legislações com o decorrer do tempo, se tornam obsoletos, ou ainda, conferem direitos e deveres fora da realidade econômica e social.

Segundo Gustavo Zimmermann (2019, p. 36): “há algum tempo existe amplo consenso sobre a necessidade de uma reforma tributária do sistema tributário, como atestam as malogradas tentativas nos governos FHC, Lula e Dilma”.

No campo tributário, percebe-se que com o avanço da tecnologia, as transações eletrônicas enfatizam a venda por e-commerce, tributa-se a mercadoria com o ICMS, mas não se tributa a transação de compra *on line* através da loja virtual, pois esta não é uma operação financeira, e não tem incidência de IOF. Neste passo, uma lacuna no desenvolvimento tecnológico, social e econômico para a sociedade, a não incidência de tributação nas operações digitais de compra por aplicativos.

Inicialmente, a Reforma Tributária que culminou na Emenda constitucional 132/2023, publicada no diário Oficial da União em 21 de dezembro de 2023, teve sua origem na Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2009, apresentada pelo Deputado Federal Baleia Rossi (SP) em 03 de abril de 2019, e que objetivava alterar o Sistema Tributário Nacional, contendo 219 emendas, sendo a última emenda apresentada em 17 de outubro de 2019 promovida pelo Deputado Federal Jerônimo Goergen, e com a seguinte justificativa (Brasil, 2021):

Aumenta as bases da tributação, focadas atualmente em renda, patrimônio e consumo; Grande potencial para evitar sonegação; É simples; É transparente É de fácil arrecadação;

Segue o dinheiro e não somente o patrimônio, renda ou consumo (combinando todo o esforço internacional para se combater a corrupção, lavagem de dinheiro, pirataria etc.); Tributa comércio e serviços pela internet; Tributa também as operações “informais”, como contrabando; De fácil calibração pelas alíquotas, Mais um tributo? Não! Substituiria, inicialmente, a contribuição sobre a folha de salário, prevista no art. 195, I, “a”, da Constituição da República.

E a Reforma Tributária, também conteve a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n, 110/19, tendo sido protocolada em 09 de julho de 2019, e assinada por 67 senadores, objetivando estabelecer não só a reforma tributária, para extinguir tributos, mas também para criar o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS).

Frisa-se, o entendimento do Doutor Heleno Tavares Torres (2019):

A razão de dúvidas está fundada na experiência corrente da nossa República. Basta lembrar nossos tributos “provisórios” (CPMF) ou as quantas emendas à Constituição foram feitas com sucessivos aumentos de desvinculação de receitas da previdência, a DRU, atualmente em 30%. Ora, o mesmo Congresso Nacional que introduzirá uma PEC que cria mais um imposto (IBS) com a “promessa” de que o atual sistema de IPI, ICMS, ISS, PIS e COFINS será extinto em 2019, logicamente, detém poderes para apresentar quantas emendas (PEC) queira ao texto constitucional, que pode ser inclusive para ampliar o prazo ou até mesmo para manter, de modo definitivo, o convívio “fraterno” com ambos os sistemas de impostos indiretos: o novo (IBS) e o velho, que bem conhecemos, permeado de injustiças, sem nenhuma reforma.

Neste passo, destaca-se a complexidade da legislação, a falta de transparência e o perfil da carga tributária, como pensa Gustavo Zimmermann (2019, p.39):

**Complexidade da legislação:** Incidente sobre a produção e circulação de bens, mercadorias e serviços que, além de variar entre as unidades da federação, sofrem constantes modificações e impõem elevados custos de acompanhamento e cumprimento das obrigações empresariais para com o erário público. (...); **a falta de transparência:** provocada pelo emaranhado das regras criadas sob variados lobbies

e/ou pressões eleitoreiras sobrepondo tributos e impondo constantes mudanças que se traduzem em dificuldades para o controle social, político e o exercício da cidadania fiscal; (...) e **o perfil da carga tributária**: excessivamente assentado sobre a produção e circulação de mercadorias ademais de ser a principal razão do caráter regressivo do sistema tributário e operar, talvez como o maior dos instrumentos institucionais de concentração de renda em nossa economia, tem forte viés pró-cíclico. Isto é, quando a economia cresce, cresce também a arrecadação e, quando a economia entra em crise e a produção, se contrai, se contrai também a arrecadação. O Estado se torna parte importante da própria crise e incapaz de uma ação contracíclica, vale dizer contra a crise, a favor do crescimento (grifo nosso).

Certamente, a complexidade da legislação tributária entre os entes tributantes, afasta a presença de investidores no Brasil, propiciando uma concentração de empresas na produção de bens e serviços, sendo um grande vilão esta concentração, pois retira do contribuinte e consumidor final a maior parte do seu poder de compra, aniquilando o desenvolvimento social e econômico.

Contudo, o texto da PEC 45/2019 possuiu um trâmite muito vagaroso, e não se chegou em 2 (dois) anos de sua propositura na Câmara dos Deputados, a qualquer composição de texto para serem discutidos os princípios básicos para a reforma tributária no Brasil. Muitos requerimentos de audiência pública, no qual os Deputados Federais apresentaram a necessidade de audiência pública de vários setores da economia e serviços, nos quais possuíam interesse em saber sobre as possíveis mudanças tributárias da PEC 45/2019. Resalta-se que ao final, a PEC 45/2019 conteve 221 emendas ao projeto original apresentado na Câmara dos Deputados (Brasil, 2024).

Por outro lado, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) n, 110/19, assinada por 67 senadores, apresentado em 09 de julho de 2019 no Senado Federal, contou com 253 emendas ao projeto original, até o dia 16 de março de 2022. Frisa-se que a PEC 110/19 foi prejudicada e arquivada em 08 de novembro de 2023 (Brasil, 2024).

Logo, a Reforma Tributária que estava em discussão no país há mais de três décadas, finalmente se movimentou na PEC 45 que,

após incorporar uma significativa parcela das proposições da PEC 110/2019, de autoria do Senador Roberto Rocha (PTB-MA), ganhou impulso em 2023, como objetivo prioritário do governo do presidente Luiz Inácio Lula da Silva e da gestão do ministro Fernando Haddad na Fazenda (Brasil, 2024).

E assim, o Senado Federal aprovou em 08 de novembro de 2023, a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 45/2019, que promoveu a Reforma Tributária. Realizada em dois turnos, a votação teve 53 votos favoráveis à aprovação, 24 contrários e nenhuma abstenção. Por se tratar de uma PEC eram necessários 49 votos para o avanço do texto (três quintos dos 81 senadores). Como a redação que havia sido aprovada pelos deputados em julho de 2023 foi alterada pelos senadores, a proposta retornou à Câmara para a análise final (Brasil, 2024).

A PEC 45 que atualizou o sistema tributário brasileiro já havia sido aprovada pela Casa em julho de 2023. Como o Senado fez mudanças no conteúdo, foi necessária uma nova análise da reforma pelos deputados. E no dia 15 de dezembro de 2023, o texto foi aprovado em dois turnos pelos deputados. No primeiro, o placar foi de 371 votos a favor e 121, contra. No segundo turno, foi de 365 a 118 (Brasil, 2024).

E finalmente, o Congresso Nacional promulgou no dia 20 de dezembro de 2023, a Emenda Constitucional 132, da reforma tributária. É a primeira reforma ampla sobre o sistema tributário nacional realizada sob a vigência da Constituição Federal de 1988. Seu principal efeito é a unificação de cinco tributos — ICMS, ISS, IPI, PIS e COFINS — em uma cobrança única, que será dividida entre os níveis federal (CBS: Contribuição sobre Bens e Serviços) e estadual (IBS: Imposto sobre Bens e Serviços). A cerimônia de promulgação teve a presença do presidente da República, Luiz Inácio Lula da Silva; do presidente do Supremo Tribunal Federal (STF), Roberto Barroso; dos ministros Fernando Haddad, da Fazenda, e Simone Tebet, do Planejamento, além do vice-presidente da República, Geraldo Alckmin. Compuseram a mesa da sessão os relatores da reforma no Senado, Eduardo Braga (MDB-AM), e na Câmara, Aguinaldo Ribeiro (PP-PB),



bem como o autor da PEC original, deputado Baleia Rossi (MDB-SP). Rodrigo Pacheco, presidente do Senado e do Congresso, dirigiu a sessão, que teve ainda a participação do presidente da Câmara, Arthur Lira (Brasil, 2024).

E assim, no dia 21 de dezembro de 2023, o texto da Emenda constitucional 132/2023 foi publicado no Diário Oficial da União, a seguir.

### *Os Principais Aspectos Constitucionais Alterados pela Reforma Tributária*

A Emenda Constitucional 132/2023 possui o texto integralmente contido na Constituição Federal de 1988.

O que implica que todas as providências legislativas adicionais decorrentes serão necessárias, tais como leis complementares e leis ordinárias, em alguns casos, para a entrada prática no ordenamento jurídico nacional, com o cumprimento pelos contribuintes.

Salienta-se que a Emenda Constitucional nº 132/2023 não é a correção para todos os males do sistema tributário nacional. No entanto, deverá trazer melhorias em termos de eficiência econômica para as empresas, em razão da expectativa de simplificação, eliminação de impostos cobrados em cascata e uma legislação infraconstitucional mais cristalina na interpretação pelos agentes econômicos. Mas, é apenas parte de uma reforma tributária mais ampla que ainda poderá estar por vir.

A presente reforma apenas incide sobre os impostos dos bens e serviços de consumo. Neste passo, a reforma não adentra aos impostos sobre a renda e patrimônio, de um modo geral. E mais, quanto aos impostos incidentes sobre o patrimônio, esta reforma apenas interferiu no ITCMD, IPVA e IPTU com as seguintes alterações: a) ITCMD – o imposto sobre bens móveis, títulos e créditos passa para o estado de domicílio do falecido ou do doador; b) imunidade tributária para as doações a entidades sem fins lucrativos e c) estabelece a possibilidade da progressividade de alíquotas; d) IPVA – passa também a incidir sobre embarcações e aeronaves, e sobre veículos

automotores. As alíquotas também serão progressivas em relação ao potencial de poluição do meio ambiente; e e) IPTU – antes não havia previsão expressa na Constituição para a atualização da base de cálculo pelo poder público municipal, o que agora passa a ser facultado que a base de cálculo poderá ser atualizada pelas Prefeituras, por meio de leis ordinárias.

Neste passo, analisa-se as principais alterações neste texto, esperando contribuir com o conhecimento sobre esta importante atualização do Direito Tributário.

### *Imposto Sobre Valor Agregado (IVA) Dual*

O imposto sobre o valor agregado é o denominado IVA, que incide nas etapas de comércio que geram valor ao produto e serviço e gera um crédito para a próxima empresa na cadeia de produção, que desconta o que já foi pago e recolhe o imposto sobre a diferença.

Esse crédito é gerado de forma sucessiva até chegar no consumidor final, que deverá efetivamente pagar o imposto.

Neste passo, a reforma tributária estabeleceu a criação dos dois novos tributos que substituirão os antigos impostos e contribuições: o CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços, destinado à União, substituindo o PIS, Cofins e parte do IPI; e o IBS – Imposto sobre Bens e Serviços, de competência dos Estados e Municípios, em substituição ao ICMS - atual legislação praticamente distinta e individualizada para cada um dos 27 entes da Federação – e ao ISSQN que continua de competência do município, mas que passa a contar com uma legislação única – o que deve facilitar a vida dos contribuintes dos mais de 5.500 municípios brasileiros.

A CBS e o IBS terão os mesmos fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos; regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, regras de não cumulatividade e de crédito do imposto.

Neste passo, na prática, significa que os profissionais de contabilidade continuarão fazendo uso de parte dos regulamentos desses tributos substituídos, já que muitos conceitos e definições vão

continuar: fato gerador, base de cálculo, incidência, não incidência, período de apuração, compensação, restituição, etc.

Para a instituição da CBS e o IBS no ordenamento jurídico será necessária a elaboração de leis complementares. A alíquota do IBS poderá variar por ente federado.

A EC nº 132/2023 não fala em cumulatividade restrita, o que leva os estudiosos a entenderem que a não cumulatividade intrínseca ao IVA dual seja plena.

A denominação é IVA dual, reúne arrecadação distinta dos impostos federais, estaduais e municipais no modelo dual, ora dividido em um imposto para a União e outro para abrigar os tributos regionais. O significado DUAL, é exatamente este, a arrecadação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) será de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios. E a arrecadação da Contribuição sobre bens e Serviços será de competência da União.

Dessa forma, Estados e Municípios conseguem manter as suas autonomias sobre como os recursos arrecadados serão destinados.

O IVA dual possui o cálculo desses novos impostos “por fora”, não tendo mais o imposto sobre imposto.

Os principais aspectos do Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) estão no artigo 156-A da Constituição Federal de 1988 e que dependem de Lei Complementar para tornar a norma constitucional de eficácia contida em norma vigente.

Já os principais aspectos da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) estão no artigo 195, V da Constituição Federal de 1988 e que dependem também de Lei Complementar para tornar a norma constitucional de eficácia contida em norma vigente.

### *Alíquotas da Contribuição Sobre Bens e Serviços e do Imposto Sobre e Serviços*

As alíquotas dos tributos são os aspectos quantitativos em percentual sobre a base de cálculo da tributação, sendo fundamental para se calcular o valor do tributo a ser pago.

Há previsão expressa de que o Senado fixará, para todas as

esferas federativas, as alíquotas de referência da IBS e do CBS, a fim de assegurar a manutenção do nível de arrecadação durante e após o período de transição.

Neste sentido, existirá uma fase de transição entre os anos de 2027 e 2033 para a implementação do IVA dual, devendo se respeitar o que preceitua o artigo 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, após a Emenda Constitucional 132/2023:

Art. 130, ADCT. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar:

I - de 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal;

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros;

II - de 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal seja equivalente à redução:

a) da receita do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e

b) das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuadas as receitas dos fundos mantidas na forma do art. 136 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III - de 2029 a 2033, que a receita dos Municípios e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A seja equivalente à redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal.

Já o artigo 129 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, após a Emenda Constitucional n. 132/2023, preceitua que, no ano de 2033 serão extintos o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços da competência dos Estados, e o Imposto sobre Serviços da competência dos Municípios, como se pode observar abaixo:

Art. 129, ADCT. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos art. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.

E ainda está previsto que a alíquota de referência da CBS e do IBS será reduzida caso exceda o teto de referência da arrecadação, que é medido pela média do nível de participação no PIB, entre 2012 e 2021, dos tributos extintos.

### *Incentivos Fiscais de Redução de Alíquotas*

Salienta-se que pelo texto constitucional, restam ainda muitos incentivos fiscais, mas com alguns limites. Contudo, tornando a norma constitucional com eficácia contida em norma vigente através de leis competentes, poderão ser aplicados os seguintes:

- Redução de 60% do IBS e CBS para vários serviços: educação; saúde; dispositivos médicos e de acessibilidade; transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metropolitano urbano, semiurbano e metropolitano; alimentos, higiene pessoal e limpeza utilizados por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais in natura; insumos agropecuários e aquícolas; produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.
- Redução de 100% do IBS e CBS para: dispositivos médicos e de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamento, produtos hortícolas, frutas e ovos; serviços de educação de ensino superior do tipo Prouni (somente CBS) e serviços prestados de inovação, ciência e tecno-

logia sem fins lucrativos, veículos para deficientes e com transtorno autista e veículos para táxi e atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

- Redução de 30% do IBS e CBS para: serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

Por fim, frisa-se que todos estes benefícios estarão sujeitos à avaliação quinzenal de custo-benefício feita por lei.

### *Imposto Seletivo (IS)*

O imposto seletivo foi criado o Imposto Seletivo (IS), que incidirá sobre bens prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente.

O novo imposto seletivo não incidirá sobre operações de energia elétrica e telecomunicações; será cobrado uma única vez por bem ou serviço e não integrará a sua própria base de cálculo, e integrará a base de cálculo do ISSQN, ICMS, IBS e CBS.

Há permissão para que as alíquotas do IBS e CBS sejam diferenciadas para certos bens ou serviços essenciais listados.

Salienta-se que esta permissão poderá ser a porta de entrada para a volta da complexidade que se pretende abolir, já que a classificação do que se compreende como seletivo comporta várias interpretações.

### *Imposto Sobre Veículos Automotores (IPVA)*

Foi criada a previsão constitucional de incidência do IPVA sobre embarcações e aeronaves, e sobre os veículos automotores. Será progressivo em relação ao potencial de poluição do meio ambiente.

A proposta também criou imunidades ao IPVA, vedando a incidência sobre tratores e máquinas agrícolas, plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, entre outros.

## *Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)*

O ITCMD apresenta as seguintes novidades em relação à legislação atual:

- Será progressivo, ampliando-se a base de tributação sobre heranças.
- Fixação da competência ativa do tributo para o Estado de domicílio do de cujus, quanto a bens móveis, títulos e créditos. O ITCMD passa a ser devido ao Estado de domicílio do autor da herança de bens móveis, títulos e demais créditos.
- Criação de uma imunidade para doações a entidades e instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, nos termos de lei complementar a ser editada.
- Criadas regras provisórias para o Estado competente para cobrar o tributo, até o advento de lei complementar sobre os casos em que doador tiver domicílio no exterior, entre outros. Essas regras provisórias somente se aplicarão às sucessões abertas até a publicação da emenda constitucional.

## *Cashback*

Apesar de constar previsão de que o mecanismo será utilizado para o combate às desigualdades de renda, não houve definição do público elegível, tampouco esclarecimento quanto à forma de operacionalização. Certamente, todas as regras estarão previstas de forma regulamentada em lei complementar ou ordinária competente, com o fim de oferecer vigência ao texto constitucional.

Mais uma inovação da reforma tributária, o *cashback* vem como uma estratégia que mira devolver aos contribuintes, exclusivamente às pessoas físicas, parte dos impostos pagos. A priori, apenas grupos socialmente vulneráveis, com baixa renda e com a inscrição ativa no CadÚnico poderão usufruir desse benefício. Estima-se que

73 milhões de pessoas podem ser beneficiadas (Carmo e Salvador, 2024).

Outrora, resta determinado que haja a devolução nos casos de consumo de energia elétrica e gás liquefeito de petróleo por consumidor de baixa renda, podendo a legislação complementar estabelecer que essa devolução seja concedida no momento da cobrança da operação.

Neste passo, traz à baila Carmo e Salvador (2024):

Em recente discussão no Grupo de Trabalho da Regulamentação da Reforma Tributária, na Câmara, participantes defenderam o aumento do cashback de 100% sobre os produtos a serem consumidos pelas famílias inscritas no CadÚnico. A sugestão foi de elevar a porcentagem de cashback da CBS das contas residenciais de 50% para 100% (nas contas de energia elétrica, água, esgoto e gás natural) e de 20% para 50%, no caso dos demais produtos.

Enfim, frisa-se que o cashback está atrelado ao princípio da capacidade contributiva e justiça fiscal, determinado pelo artigo 145, parágrafo 1º da Carta Magna de 1988.

### *Regime de Transição*

Este ponto é muito importante para os advogados e profissionais de contabilidade, bem como todos os consultores na área tributária e econômica, os quais terão que conviver por um bom tempo com os tributos da sistemática antiga, juntamente com os novos tributos. Isto representará sempre um custo adicional para todos.

Assim, há um período de transição e ocorrerá na forma abaixo:

2026: Alíquota de 0,1% do IBS e de 0,9% de CBS, compensáveis com o PIS/Cofins, de modo a manter a mesma carga tributária. A lei complementar poderá prever que os contribuintes que cumpram com as obrigações acessórias do IBS e da CBS sejam dispensados do recolhimento.

2027: Entrada plena da CBS, cobrança do Imposto Seletivo, e extinção do PIS/Cofins. O IPI será reduzido a zero para todos os produtos que não tenham industrialização incentivada na ZFM. Aqui, os contribuintes sediados na ZFM continuam



recebendo um tratamento bem diferenciado.

2027 e 2028: Redução da CBS em 0,1%, e aumento das alíquotas estaduais e municipais do IBS em 0,05%.

2029 a 2032: Aumento proporcional do IBS e extinção proporcional do ICMS e do ISSQN.

Considera-se que todas as legislações devem cumprir com o preceito do artigo 146, III da Constituição Federal de 1988, e assim, o período de transição será constitucional.

## *O Texto Integral da Emenda Constitucional 132/2023*

A Emenda Constitucional 132 de 20 de dezembro de 2023 foi publicada no Diário Oficial da União e nos apresenta o texto constitucional da Reforma Tributária, seguindo abaixo na íntegra.

### **EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 132. DE 20 DE DEZEMBRO DE 2023**

Vigência

Altera o Sistema Tributário Nacional.

As Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, nos termos do § 3º do art. 60 da Constituição Federal, promulgam a seguinte Emenda ao texto constitucional:

Art. 1º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 43. ....

.....  
§ 4º Sempre que possível, a concessão dos incentivos regionais a que se refere o § 2º, III, considerará critérios de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.” (NR)

“Art. 50. A Câmara dos Deputados e o Senado Federal, ou qualquer de suas Comissões, poderão convocar Ministro de Estado, quaisquer titulares de órgãos diretamente subordinados à Presidência da República ou o Presidente do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para prestarem, pessoalmente, informações sobre assunto previamente determinado, importando crime de responsabilidade a ausência sem justificção adequada.

.....” (NR)

“Art. 105. ....

I - .....

j) os conflitos entre entes federativos, ou entre estes e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, relacionados aos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V;

.....” (NR)

“Art. 145. ....

§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.

§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos.” (NR)

“Art. 146. ....

III - .....

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, inclusive em relação aos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156-A, das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V, e § 12 e da contribuição a que se refere o art. 239.

§ 1º .....

§ 2º É facultado ao optante pelo regime único de que trata o § 1º apurar e recolher os tributos previstos nos arts. 156-A e 195, V, nos termos estabelecidos nesses artigos, hipótese em que as parcelas a eles relativas não serão cobradas pelo regime único.

§ 3º Na hipótese de o recolhimento dos tributos previstos no art. 156-A e 195, V, ser realizado por meio do regime único de que

trata o § 1º, enquanto perdurar a opção:

I - não será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, pelo contribuinte optante pelo regime único; e

II - será permitida a apropriação de créditos dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, pelo adquirente não optante pelo regime único de que trata o § 1º de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, e de serviços do optante, em montante equivalente ao cobrado por meio do regime único.” (NR)

“Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio, a expansão e a melhoria do serviço de iluminação pública e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, observado o disposto no art. 150, I e III.

.....” (NR)

“Art. 149-B. Os tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, observarão as mesmas regras em relação a:

I - fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos;

II - imunidades;

III - regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação;

IV - regras de não cumulatividade e de creditamento.

Parágrafo único. Os tributos de que trata o **caput** observarão as imunidades previstas no art. 150, VI, não se aplicando a ambos os tributos o disposto no art. 195, § 7º.”

“Art. 149-C. O produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A e da contribuição prevista no art. 195, V, incidentes sobre operações contratadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, inclusive suas importações, será integralmente destinado ao ente federativo contratante, mediante redução a zero das alíquotas do imposto e da contribuição devidos aos demais entes e equivalente elevação da alíquota do tributo devido ao

ente contratante.

§ 1º As operações de que trata o **caput** poderão ter alíquotas reduzidas de modo uniforme, nos termos de lei complementar.

§ 2º Lei complementar poderá prever hipóteses em que não se aplicará o disposto no **caput** e no § 1º.

§ 3º Nas importações efetuadas pela administração pública direta, por autarquias e por fundações públicas, o disposto no art. 150, VI, “a”, será implementado na forma do disposto no **caput** e no § 1º, assegurada a igualdade de tratamento em relação às aquisições internas.”

“Art. 150. ....  
.....  
VI - .....

b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;

.....  
§ 2º A vedação do inciso VI, “a”, é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

.....” (NR)  
“Art. 153. ....  
.....

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

.....  
§ 6º O imposto previsto no inciso VIII do **caput** deste artigo:  
I - não incidirá sobre as exportações nem sobre as operações com energia elétrica e com telecomunicações;

II - incidirá uma única vez sobre o bem ou serviço;

III - não integrará sua própria base de cálculo;

IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V;

V - poderá ter o mesmo fato gerador e base de cálculo de outros tributos;

VI - terá suas alíquotas fixadas em lei ordinária, podendo ser específicas, por unidade de medida adotada, ou **ad valorem**;

VII - na extração, o imposto será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.” (NR)

“Art. 155. ....

§ 1º .....

.....  
II- relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde era domiciliado **ode cujus**, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

.....  
VI- será progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;

VII- não incidirá sobre as transmissões e as doações para as instituições sem fins lucrativos com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, e por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais, observadas as condições estabelecidas em lei complementar.

.....  
§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do **caput** deste artigo e os arts. 153, I e II, e 156-A, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica e serviços de telecomunicações e, à exceção destes e do previsto no art. 153, VIII, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

.....  
§ 6º .....

.....  
II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo, do valor, da utilização e do impacto ambiental;

III - incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos, excetuados:

a) aeronaves agrícolas e de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros;

b) embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial, artesanal, científica ou de subsistência;

c) plataformas suscetíveis de se locomoverem na água por meios próprios, inclusive aquelas cuja finalidade principal seja a exploração de atividades econômicas em águas territoriais e na zona econômica exclusiva e embarcações que tenham essa mesma finalidade principal;

d) tratores e máquinas agrícolas.” (NR)

“Art. 156. ....

§ 1º .....

.....  
III - ter sua base de cálculo atualizada pelo Poder Executivo, conforme critérios estabelecidos em lei municipal.

.....” (NR)

### **“Seção V-A**

Do Imposto de Competência Compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no **caput** será informado pelo princípio

da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I - incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II - incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

III - não incidirá sobre as exportações, assegurados ao exportador a manutenção e o aproveitamento dos créditos relativos às operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direitos, ou serviço, observado o disposto no § 5º, III;

IV - terá legislação única e uniforme em todo o território nacional, ressalvado o disposto no inciso V;

V - cada ente federativo fixará sua alíquota própria por lei específica;

VI - a alíquota fixada pelo ente federativo na forma do inciso V será a mesma para todas as operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, ressalvadas as hipóteses previstas nesta Constituição;

VII - será cobrado pelo somatório das alíquotas do Estado e do Município de destino da operação;

VIII - será não cumulativo, compensando-se o imposto devido pelo contribuinte com o montante cobrado sobre todas as operações nas quais seja adquirente de bem material ou imaterial, inclusive direito, ou de serviço, excetuadas exclusivamente as consideradas de uso ou consumo pessoal especificadas em lei complementar e as hipóteses previstas nesta Constituição;

IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, "b", IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239;

X - não será objeto de concessão de incentivos e benefícios financeiros ou fiscais relativos ao imposto ou de regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, excetuadas as hipóteses

previstas nesta Constituição;

XI - não incidirá nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XII - resolução do Senado Federal fixará alíquota de referência do imposto para cada esfera federativa, nos termos de lei complementar, que será aplicada se outra não houver sido estabelecida pelo próprio ente federativo;

XIII - sempre que possível, terá seu valor informado, de forma específica, no respectivo documento fiscal.

§ 2º Para fins do disposto no § 1º, V, o Distrito Federal exercerá as competências estadual e municipal na fixação de suas alíquotas.

§ 3º Lei complementar poderá definir como sujeito passivo do imposto a pessoa que concorrer para a realização, a execução ou o pagamento da operação, ainda que residente ou domiciliada no exterior.

§ 4º Para fins de distribuição do produto da arrecadação do imposto, o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços:

I - reterá montante equivalente ao saldo acumulado de créditos do imposto não compensados pelos contribuintes e não ressarcidos ao final de cada período de apuração e aos valores decorrentes do cumprimento do § 5º, VIII;

II - distribuirá o produto da arrecadação do imposto, deduzida a retenção de que trata o inciso I deste parágrafo, ao ente federativo de destino das operações que não tenham gerado creditamento.

§ 5º Lei complementar disporá sobre:

I - as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos:

a) a sua forma de cálculo;

b) o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente;

c) as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos nesta Constitui-



ção;

II - o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que:

a) o adquirente possa efetuar o recolhimento do imposto incidente nas suas aquisições de bens ou serviços; ou

b) o recolhimento do imposto ocorra na liquidação financeira da operação;

III - a forma e o prazo para ressarcimento de créditos acumulados pelo contribuinte;

IV - os critérios para a definição do destino da operação, que poderá ser, inclusive, o local da entrega, da disponibilização ou da localização do bem, o da prestação ou da disponibilização do serviço ou o do domicílio ou da localização do adquirente ou destinatário do bem ou serviço, admitidas diferenciações em razão das características da operação;

V - a forma de desoneração da aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser implementada por meio de:

a) crédito integral e imediato do imposto;

b) diferimento; ou

c) redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto;

VI - as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação;

VII - o processo administrativo fiscal do imposto;

VIII - as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda;

IX - os critérios para as obrigações tributárias acessórias, visando à sua simplificação.

§ 6º Lei complementar disporá sobre regimes específicos de tributação para:

I - combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que:

a) serão as alíquotas uniformes em todo o território nacional, específicas por unidade de medida e diferenciadas por produto, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII;

b) será vedada a apropriação de créditos em relação às aquisições dos produtos de que trata este inciso destinados a distribuição, comercialização ou revenda;

c) será concedido crédito nas aquisições dos produtos de que trata este inciso por sujeito passivo do imposto, observado o disposto na alínea “b” e no § 1º, VIII;

II - serviços financeiros, operações com bens imóveis, planos de assistência à saúde e concursos de prognósticos, podendo prever:

a) alterações nas alíquotas, nas regras de creditamento e na base de cálculo, admitida, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, a não aplicação do disposto no § 1º, VIII;

b) hipóteses em que o imposto incidirá sobre a receita ou o faturamento, com alíquota uniforme em todo o território nacional, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VII, e, em relação aos adquirentes dos bens e serviços de que trata este inciso, também do disposto no § 1º, VIII;

III - sociedades cooperativas, que será optativo, com vistas a assegurar sua competitividade, observados os princípios da livre concorrência e da isonomia tributária, definindo, inclusive:

a) as hipóteses em que o imposto não incidirá sobre as operações realizadas entre a sociedade cooperativa e seus associados, entre estes e àquelas e pelas sociedades cooperativas entre si quando associadas para a consecução dos objetivos sociais;

b) o regime de aproveitamento do crédito das etapas anteriores;

IV - serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagens e de turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas, nas bases de cálculo e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII;

V - operações alcançadas por tratado ou convenção internacional, inclusive referentes a missões diplomáticas, repartições consulares, representações de organismos internacionais e respectivos funcionários acreditados;

VI - serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário, podendo prever hipóteses de alterações nas alíquotas e nas regras de creditamento, admitida a não aplicação do disposto no § 1º, V a VIII.

§ 7º A isenção e a imunidade:

I - não implicarão crédito para compensação com o montante devido nas operações seguintes;

II - acarretarão a anulação do crédito relativo às operações anteriores, salvo, na hipótese da imunidade, inclusive em relação ao inciso XI do § 1º, quando determinado em contrário em lei complementar.

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

§ 9º Qualquer alteração na legislação federal que reduza ou eleve a arrecadação do imposto:

I - deverá ser compensada pela elevação ou redução, pelo Senado Federal, das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII, de modo a preservar a arrecadação das esferas federativas, nos termos de lei complementar;

II - somente entrará em vigor com o início da produção de efei-

tos do ajuste das alíquotas de referência de que trata o inciso I deste parágrafo.

§ 10. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão optar por vincular suas alíquotas à alíquota de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 11. Projeto de lei complementar em tramitação no Congresso Nacional que reduza ou aumente a arrecadação do imposto somente será apreciado se acompanhado de estimativa de impacto no valor das alíquotas de referência de que trata o § 1º, XII.

§ 12. A devolução de que trata o § 5º, VIII, não será considerada nas bases de cálculo de que tratam os arts. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, não se aplicando a ela, ainda, o disposto no art. 158, IV, “b”.

§ 13. A devolução de que trata o § 5º, VIII, será obrigatória nas operações de fornecimento de energia elétrica e de gás liquefeito de petróleo ao consumidor de baixa renda, podendo a lei complementar determinar que seja calculada e concedida no momento da cobrança da operação.

Art. 156-B. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios exercerão de forma integrada, exclusivamente por meio do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos e limites estabelecidos nesta Constituição e em lei complementar, as seguintes competências administrativas relativas ao imposto de que trata o art. 156-A:

I - editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto;

II - arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios;

III - decidir o contencioso administrativo.

§ 1º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, entidade pública sob regime especial, terá independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira.

§ 2º Na forma da lei complementar:

I - os Estados, o Distrito Federal e os Municípios serão repre-

sentados, de forma paritária, na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços;

II - será assegurada a alternância na presidência do Comitê Gestor entre o conjunto dos Estados e o Distrito Federal e o conjunto dos Municípios e o Distrito Federal;

III - o Comitê Gestor será financiado por percentual do produto da arrecadação do imposto destinado a cada ente federativo;

IV - o controle externo do Comitê Gestor será exercido pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios;

V - a fiscalização, o lançamento, a cobrança, a representação administrativa e a representação judicial relativos ao imposto serão realizados, no âmbito de suas respectivas competências, pelas administrações tributárias e procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, que poderão definir hipóteses de delegação ou de compartilhamento de competências, cabendo ao Comitê Gestor a coordenação dessas atividades administrativas com vistas à integração entre os entes federativos;

VI - as competências exclusivas das carreiras da administração tributária e das procuradorias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios serão exercidas, no Comitê Gestor e na representação deste, por servidores das referidas carreiras;

VII - serão estabelecidas a estrutura e a gestão do Comitê Gestor, cabendo ao regimento interno dispor sobre sua organização e funcionamento.

§ 3º A participação dos entes federativos na instância máxima de deliberação do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços observará a seguinte composição:

I - 27 (vinte e sete) membros, representando cada Estado e o Distrito Federal;

II - 27 (vinte e sete) membros, representando o conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, que serão eleitos nos seguintes termos:

a) 14 (quatorze) representantes, com base nos votos de cada

Município, com valor igual para todos; e

b) 13 (treze) representantes, com base nos votos de cada Município ponderados pelas respectivas populações.

§ 4º As deliberações no âmbito do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços serão consideradas aprovadas se obtiverem, cumulativamente, os votos:

I - em relação ao conjunto dos Estados e do Distrito Federal:

a) da maioria absoluta de seus representantes; e

b) de representantes dos Estados e do Distrito Federal que correspondam a mais de 50% (cinquenta por cento) da população do País; e

II - em relação ao conjunto dos Municípios e do Distrito Federal, da maioria absoluta de seus representantes.

§ 5º O Presidente do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deverá ter notórios conhecimentos de administração tributária.

§ 6º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, a administração tributária da União e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional compartilharão informações fiscais relacionadas aos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, e atuarão com vistas a harmonizar normas, interpretações, obrigações acessórias e procedimentos a eles relativos.

§ 7º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e a administração tributária da União poderão implementar soluções integradas para a administração e cobrança dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V.

§ 8º Lei complementar poderá prever a integração do contencioso administrativo relativo aos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V.”

“Art. 158. ....

.....  
III - 50% (cinquenta por cento) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores li-

cenciados em seus territórios e, em relação a veículos aquáticos e aéreos, cujos proprietários sejam domiciliados em seus territórios;

IV - 25% (vinte e cinco por cento):

a) do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;

b) do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A distribuída aos Estados.

§ 1º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, “a”, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

.....  
§ 2º As parcelas de receita pertencentes aos Municípios mencionadas no inciso IV, “b”, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - 80% (oitenta por cento) na proporção da população;

II - 10% (dez por cento) com base em indicadores de melhoria nos resultados de aprendizagem e de aumento da equidade, considerado o nível socioeconômico dos educandos, de acordo com o que dispuser lei estadual;

III - 5% (cinco por cento) com base em indicadores de preservação ambiental, de acordo com o que dispuser lei estadual;

IV - 5% (cinco por cento) em montantes iguais para todos os Municípios do Estado.” (NR)

“Art. 159. ....

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 50% (cinquenta por cento), da seguinte forma:

.....  
II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos in-

dustrializados e do imposto previsto no art. 153, VIII, 10% (dez por cento) aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados;

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observadas as destinações a que se referem as alíneas “c” e “d” do inciso II do referido parágrafo.

.....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II do **caput** deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 1º, para a parcela relativa ao imposto sobre produtos industrializados, e no art. 158, § 2º, para a parcela relativa ao imposto previsto no art. 153, VIII.

.....” (NR)

“Art. 159-A. Fica instituído o Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional, com o objetivo de reduzir as desigualdades regionais e sociais, nos termos do art. 3º, III, mediante a entrega de recursos da União aos Estados e ao Distrito Federal para:

- I - realização de estudos, projetos e obras de infraestrutura;
- II - fomento a atividades produtivas com elevado potencial de geração de emprego e renda, incluindo a concessão de subvenções econômicas e financeiras; e
- III - promoção de ações com vistas ao desenvolvimento científico e tecnológico e à inovação.

§ 1º É vedada a retenção ou qualquer restrição ao recebimento dos recursos de que trata o **caput**.

§ 2º Na aplicação dos recursos de que trata o **caput**, os Estados e o Distrito Federal priorizarão projetos que prevejam ações de sustentabilidade ambiental e redução das emissões de carbono.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, caberá aos Estados e ao Distrito Federal a decisão quanto à aplicação dos recursos de que



trata o **caput**.

§ 4º Os recursos de que trata o **caput** serão entregues aos Estados e ao Distrito Federal de acordo com coeficientes individuais de participação, calculados com base nos seguintes indicadores e com os seguintes pesos:

I - população do Estado ou do Distrito Federal, com peso de 30% (trinta por cento);

II - coeficiente individual de participação do Estado ou do Distrito Federal nos recursos de que trata o art. 159, I, “a”, da Constituição Federal, com peso de 70% (setenta por cento).

§ 5º O Tribunal de Contas da União será o órgão responsável por regulamentar e calcular os coeficientes individuais de participação de que trata o § 4º.”

“Art. 161. ....

L- definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, § 1º, I;

.....” (NR)

“Art. 167. ....

§ 4º É permitida a vinculação das receitas a que se referem os arts. 155, 156, 156-A, 157, 158 e as alíneas “a”, “b”, “d”, “e” e “f” do inciso I e o inciso II do **caput** do art. 159 desta Constituição para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia.

.....” (NR)

“Art. 177. ....

§ 4º .....

II - .....

d) ao pagamento de subsídios a tarifas de transporte público

coletivo de passageiros.” (NR)

“Art. 195. ....

V - sobre bens e serviços, nos termos de lei complementar.

§ 15. A contribuição prevista no inciso V do **caput** poderá ter sua alíquota fixada em lei ordinária.

§ 16. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V do **caput** o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XIII, § 3º, § 5º, II a VI e IX, e §§ 6º a 11 e 13.

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do **caput** não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos art. 153, VIII, 156-A e 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239.

§ 18. Lei estabelecerá as hipóteses de devolução da contribuição prevista no inciso V do **caput** a pessoas físicas, inclusive em relação a limites e beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda.

§ 19. A devolução de que trata o § 18 não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos art. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º.” (NR)

“Art. 198. ....

§ 2º .....

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os art. 155 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, I, “a”, e II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se referem os art. 156 e 156-A e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, I, “b”, e § 3º.

.....” (NR)

“Art. 212-A. ....

.....  
.....  
II - os fundos referidos no inciso I do **caput** deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento):

a) das parcelas dos Estados no imposto de que trata o art. 156-A;

b) da parcela do Distrito Federal no imposto de que trata o art. 156-A, relativa ao exercício de sua competência estadual, nos termos do art. 156-A, § 2º; e

c) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do **caput** do art. 155, o inciso II do **caput** do art. 157, os incisos II, III e IV do **caput** do art. 158 e as alíneas “a” e “b” do inciso I e o inciso II do **caput** do art. 159 desta Constituição;

.....” (NR)

“Art. 225. ....

§ 1º .....

.....  
VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação às contribuições de que tratam o art. 195, I, “b”, IV e V, e o art. 239 e aos impostos a que se referem os arts. 155, II, e 156-A.

.....” (NR)

Art. 2º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 76-A. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Estados e do Distrito Federal relativas a impostos, taxas e multas já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

.....” (NR)

“Art. 76-B. São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2032, 30% (trinta por cento) das receitas dos Municípios relativas a impostos, taxas e multas, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais, e outras receitas correntes.

.....” (NR)

“Art. 92-B. As leis instituidoras dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, da Constituição Federal estabelecerão os mecanismos necessários, com ou sem contrapartidas, para manter, em caráter geral, o diferencial competitivo assegurado à Zona Franca de Manaus pelos arts. 40 e 92-A e às áreas de livre comércio existentes em 31 de maio de 2023, nos níveis estabelecidos pela legislação relativa aos tributos extintos a que se referem os art. 126 a 129, todos deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 1º Para assegurar o disposto no **caput**, serão utilizados, isolada ou cumulativamente, instrumentos fiscais, econômicos ou financeiros.

§ 2º Lei complementar instituirá Fundo de Sustentabilidade e Diversificação Econômica do Estado do Amazonas, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação do Estado do Amazonas na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação das atividades econômicas no Estado.

§ 3º A lei complementar de que trata o § 2º:

I - estabelecerá o montante mínimo de aporte anual de recursos ao Fundo, bem como os critérios para sua correção;

II - preverá a possibilidade de utilização dos recursos do Fundo para compensar eventual perda de receita do Estado do Amazonas em função das alterações no sistema tributário decorrentes da instituição dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, da Constituição Federal.

§ 4º A União, mediante acordo com o Estado do Amazonas, poderá reduzir o alcance dos instrumentos previstos no § 1º, condicionado ao aporte de recursos adicionais ao Fundo de que trata o §

2º, asseguradas a diversificação das atividades econômicas e a antecedência mínima de 3 (três) anos.

§ 5º Não se aplica aos mecanismos previstos no **caput** o disposto nos incisos III e IV do **caput** do art. 149-B da Constituição Federal.

§ 6º Lei complementar instituirá Fundo de Desenvolvimento Sustentável dos Estados da Amazônia Ocidental e do Amapá, que será constituído com recursos da União e por ela gerido, com a efetiva participação desses Estados na definição das políticas, com o objetivo de fomentar o desenvolvimento e a diversificação de suas atividades econômicas.

§ 7º O Fundo de que trata o § 6º será integrado pelos Estados onde estão localizadas as áreas de livre comércio de que trata o **caput** e observará, no que couber, o disposto no § 3º, I e II, sendo, quanto a este inciso, considera dos os respectivos Estados, e no § 4º.”

“Art. 104. ....  
.....

IV - os Estados e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços reterão os repasses previstos, respectivamente, nos §§ 1º e 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositarão na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

.....” (NR)

“Art. 124. A transição para os tributos previstos no art. 156-A e no art. 195, V, todos da Constituição Federal, atenderá aos critérios estabelecidos nos art. 125 a 133 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Parágrafo único. A contribuição prevista no art. 195, V, será instituída pela mesma lei complementar de que trata o art. 156-A, ambos da Constituição Federal.”

“Art. 125. Em 2026, o imposto previsto no art. 156-A será cobrado à alíquota estadual de 0,1% (um décimo por cento), e a contri-

buição prevista no art. 195, V, ambos da Constituição Federal, será cobrada à alíquota de 0,9% (nove décimos por cento).

§ 1º O montante recolhido na forma do **caput** será compensado com o valor devido das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, ambos da Constituição Federal.

§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento.

§ 3º A arrecadação do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal decorrente do disposto no **caput** deste artigo não observará as vinculações, repartições e destinações previstas na Constituição Federal, devendo ser aplicada, integral e sucessivamente, para:

I - o financiamento do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, nos termos do art. 156-B, § 2º, III, da Constituição Federal;

II - compor o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal.

§ 4º Durante o período de que trata o **caput**, os sujeitos passivos que cumprirem as obrigações acessórias relativas aos tributos referidos no **caput** poderão ser dispensados do seu recolhimento, nos termos de lei complementar.”

“Art. 126. A partir de 2027:

I - serão cobrados:

a) a contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal;

b) o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal;

II - serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea “a” do inciso I;

III - o imposto previsto no art. 153, IV, da Constituição Federal:

a) terá suas alíquotas reduzidas a zero, exceto em relação aos produtos que tenham industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus, conforme critérios estabelecidos em lei complementar; e

b) não incidirá de forma cumulativa com o imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal.”

“Art. 127. Em 2027 e 2028, o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal será cobrado à alíquota estadual de 0,05% (cinco centésimos por cento) e à alíquota municipal de 0,05% (cinco centésimos por cento).

Parágrafo único. No período referido no **caput**, a alíquota da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, será reduzida em 0,1 (um décimo) ponto percentual.”

“Art. 128. De 2029 a 2032, as alíquotas dos impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal, serão fixadas nas seguintes proporções das alíquotas fixadas nas respectivas legislações:

I - 9/10 (nove décimos), em 2029;

II - 8/10 (oito décimos), em 2030;

III - 7/10 (sete décimos), em 2031;

IV - 6/10 (seis décimos), em 2032.

§ 1º Os benefícios ou os incentivos fiscais ou financeiros relativos aos impostos previstos nos art. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal não alcançados pelo disposto no **caput** deste artigo serão reduzidos na mesma proporção.

§ 2º Os benefícios e incentivos fiscais ou financeiros referidos no art. 3º da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, serão reduzidos na forma deste artigo, não se aplicando a redução prevista no § 2º-A do art. 3º da referida Lei Complementar.

§ 3º Ficam mantidos em sua integralidade, até 31 de dezembro de 2032, os percentuais utilizados para calcular os benefícios ou incentivos fiscais ou financeiros já reduzidos por força da redução das alíquotas, em decorrência do disposto no **caput**.”

“Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos art. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal.”

“Art. 130. Resolução do Senado Federal fixará, para todas as esferas federativas, as alíquotas de referência dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, observados a forma de cálculo e os limites previstos em lei complementar, de forma a assegurar:

I - de 2027 a 2033, que a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, seja equivalente à redução da receita:

a) das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal;

b) do imposto previsto no art. 153, IV; e

c) do imposto previsto no art. 153, V, da Constituição Federal, sobre operações de seguros;

II - de 2029 a 2033, que a receita dos Estados e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal seja equivalente à redução:

a) da receita do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e

b) das receitas destinadas a fundos estaduais financiados por contribuições estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, em funcionamento em 30 de abril de 2023, excetuadas as receitas dos fundos mantidas na forma do art. 136 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

III - de 2029 a 2033, que a receita dos Municípios e do Distrito Federal com o imposto previsto no art. 156-A seja equivalente à redução da receita do imposto previsto no art. 156, III, ambos da Constituição Federal.

§ 1º As alíquotas de referência serão fixadas no ano anterior ao



de sua vigência, não se aplicando o disposto no art. 150, III, “c”, da Constituição Federal, com base em cálculo realizado pelo Tribunal de Contas da União.

§ 2º Na fixação das alíquotas de referência, deverão ser considerados os efeitos sobre a arrecadação dos regimes específicos, diferenciados ou favorecidos e de qualquer outro regime que resulte em arrecadação menor do que a que seria obtida com a aplicação da alíquota padrão.

§ 3º Para fins do disposto nos §§ 4º a 6º, entende-se por:

I - Teto de Referência da União: a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, do imposto previsto no art. 153, IV, das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

II - Teto de Referência Total: a média da receita no período de 2012 a 2021, apurada como proporção do PIB, dos impostos previstos nos art. 153, IV, 155, II e 156, III, das contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239 e do imposto previsto no art. 153, V, sobre operações de seguro, todos da Constituição Federal;

III - Receita-Base da União: a receita da União com a contribuição prevista no art. 195, V, e com o imposto previsto no art. 153, VIII, ambos da Constituição Federal, apurada como proporção do PIB;

IV - Receita-Base dos Entes Subnacionais: a receita dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal, deduzida da parcela a que se refere a alínea “b” do inciso II do **caput**, apurada como proporção do PIB;

V - Receita-Base Total: a soma da Receita-Base da União com a Receita-Base dos Entes Subnacionais, sendo essa última:

- a) multiplicada por 10 (dez) em 2029;
- b) multiplicada por 5 (cinco) em 2030;
- c) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 3 (três) em 2031;

d) multiplicada por 10 (dez) e dividida por 4 (quatro) em 2032;

e) multiplicada por 1 (um) em 2033.

§ 4º A alíquota de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, da Constituição Federal será reduzida em 2030 caso a média da Receita-Base da União em 2027 e 2028 exceda o Teto de Referência da União.

§ 5º As alíquotas de referência da contribuição a que se refere o art. 195, V, e do imposto a que se refere o art. 156-A, ambos da Constituição Federal, serão reduzidas em 2035 caso a média da Receita-Base Total entre 2029 e 2033 exceda o Teto de Referência Total.

§ 6º As reduções de que tratam os §§ 4º e 5º serão:

I - definidas de forma a que a Receita-Base seja igual ao respectivo Teto de Referência;

II - no caso do § 5º, proporcionais para as alíquotas de referência federal, estadual e municipal.

§ 7º A revisão das alíquotas de referência em função do disposto nos §§ 4º, 5º e 6º não implicará cobrança ou restituição de tributo relativo a anos anteriores ou transferência de recursos entre os entes federativos.

§ 8º Os entes federativos e o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços fornecerão ao Tribunal de Contas da União as informações necessárias para o cálculo a que se referem os §§ 1º, 4º e 5º.

§ 9º Nos cálculos das alíquotas de que trata o **caput**, deverá ser considerada a arrecadação dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, da Constituição Federal, cuja cobrança tenha sido iniciada antes dos períodos de que tratam os incisos I, II e III do **caput**.

§ 10. O cálculo das alíquotas a que se refere este artigo será realizado com base em propostas encaminhadas pelo Poder Executivo da União e pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, que deverão fornecer ao Tribunal de Contas da União todos os subsídios necessários, mediante o compartilhamento de dados e informações, nos termos de lei complementar.”

“Art. 131. De 2029 a 2077, o produto da arrecadação dos Esta-

dos, do Distrito Federal e dos Municípios com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal será distribuído a esses entes federativos conforme o disposto neste artigo.

§ 1º Serão retidos do produto da arrecadação do imposto de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município apurada com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos termos dos art. 149-C e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, antes da aplicação do disposto no art. 158, IV, “b”, todos da Constituição Federal:

I - de 2029 a 2032, 80% (oitenta por cento);

II - em 2033, 90% (noventa por cento);

III - de 2034 a 2077, percentual correspondente ao aplicado em 2033, reduzido à razão de 1/45 (um quarenta e cinco avos) por ano.

§ 2º Na forma estabelecida em lei complementar, o montante retido nos termos do § 1º será distribuído entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente à receita média de cada ente federativo, devendo ser consideradas:

I - no caso dos Estados:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, após aplicação do disposto no art. 158, IV, “a”, todos da Constituição Federal; e

b) as receitas destinadas aos fundos estaduais de que trata o art. 130, II, “b”, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;

II - no caso do Distrito Federal:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal; e

b) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal;

III - no caso dos Municípios:

a) a arrecadação do imposto previsto no art. 156, III, da Constituição Federal; e

b) a parcela creditada na forma do art. 158, IV, “a”, da Consti-

tuição Federal.

§ 3º Não se aplica o disposto no art. 158, IV, “b”, da Constituição Federal aos recursos distribuídos na forma do § 2º, I, deste artigo.

§ 4º A parcela do produto da arrecadação do imposto não retida nos termos do § 1º, após a retenção de que trata o art. 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será distribuída a cada Estado, ao Distrito Federal e a cada Município de acordo com os critérios da lei complementar de que trata o art. 156-A, § 5º, I, da Constituição Federal, nela computada a variação de alíquota fixada pelo ente em relação à de referência.

§ 5º Os recursos de que trata este artigo serão distribuídos nos termos estabelecidos em lei complementar, aplicando-se o seguinte:

I - constituirão a base de cálculo dos fundos de que trata o art. 212-A, II, da Constituição Federal, observado que:

a) para os Estados, o percentual de que trata o art. 212-A, II, será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos a cada ente nos termos do § 2º, I, “a”, e do § 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, I e do § 4º;

b) para o Distrito Federal, o percentual de que trata o art. 212-A, II, será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, II, “a”, e do § 4º, e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, II, e do § 4º, considerada, em ambas as somas, somente a parcela estadual nos valores distribuídos nos termos do § 4º;

c) para os Municípios, o percentual de que trata o art. 212-A, II, será aplicado proporcionalmente à razão entre a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III, “b”, e a soma dos valores distribuídos nos termos do § 2º, III;

II - constituirão as bases de cálculo de que tratam os art. 29-A, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212 e 216, § 6º, da Constituição Federal, excetuados os valores distribuídos nos termos do § 2º, I, “b”;

III - poderão ser vinculados para prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita previstas no art. 165,

§ 8º, para pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia, nos termos do art. 167, § 4º, todos da Constituição Federal.

§ 6º Durante o período de que trata o **caput** deste artigo, é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios fixar alíquotas próprias do imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal inferiores às necessárias para garantir as retenções de que tratam o § 1º deste artigo e o art. 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

“Art. 132. Do imposto dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios apurado com base nas alíquotas de referência de que trata o art. 130 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, deduzida a retenção de que trata o art. 131, § 1º, será retido montante correspondente a 5% (cinco por cento) para distribuição aos entes com as menores razões entre:

I - o valor apurado nos termos dos art. 149-C e 156-A, § 4º, II, e § 5º, I e IV, com base nas alíquotas de referência, após a aplicação do disposto no art. 158, IV, “b”, todos da Constituição Federal; e

II - a respectiva receita média, apurada nos termos do art. 131, § 2º, I, II e III, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, limitada a 3 (três) vezes a média nacional por habitante da respectiva esfera federativa.

§ 1º Os recursos serão distribuídos, sequencial e sucessivamente, aos entes com as menores razões de que trata o **caput**, de maneira que, ao final da distribuição, para todos os entes que receberem recursos, seja observada a mesma a razão entre:

I - a soma do valor apurado nos termos do inciso I do **caput** com o valor recebido nos termos deste artigo; e

II - a receita média apurada na forma do inciso II do **caput**.

§ 2º Aplica-se aos recursos distribuídos na forma deste artigo o disposto no art. 131, § 5º deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3º Lei complementar estabelecerá os critérios para a redução

gradativa, entre 2078 e 2097, do percentual de que trata o **caput**, até a sua extinção.”

“Art. 133. Os tributos de que tratam os art. 153, IV, 155, II, 156, III, e 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal.”

“Art. 134. Os saldos credores relativos ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, existentes ao final de 2032 serão aproveitados pelos contribuintes na forma deste artigo e nos termos de lei complementar.

§ 1º O disposto neste artigo alcança os saldos credores cujos aproveitamento ou ressarcimento sejam admitidos pela legislação em vigor em 31 de dezembro de 2032 e que tenham sido homologados pelos respectivos entes federativos, observadas as seguintes diretrizes:

I - apresentado o pedido de homologação, o ente federativo deverá se pronunciar no prazo estabelecido na lei complementar a que se refere o **caput**;

II - na ausência de resposta ao pedido de homologação no prazo a que se refere o inciso I deste parágrafo, os respectivos saldos credores serão considerados homologados.

§ 2º Aplica-se o disposto neste artigo também aos créditos reconhecidos após o prazo previsto no **caput**.

§ 3º O saldo dos créditos homologados será informado pelos Estados e pelo Distrito Federal ao Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços para que seja compensado com o imposto de que trata o art. 156-A da Constituição Federal:

I - pelo prazo remanescente, apurado nos termos do art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, para os créditos relativos à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente;

II - em 240 (duzentos e quarenta) parcelas mensais, iguais e

sucessivas, nos demais casos.

§ 4º O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços deduzirá do produto da arrecadação do imposto previsto no art. 156-A devido ao respectivo ente federativo o valor compensado na forma do § 3º, o qual não comporá base de cálculo para fins do disposto nos art. 158, IV, 198, § 2º, 204, parágrafo único, 212, 212-A, II, e 216, § 6º, todos da Constituição Federal.

§ 5º A partir de 2033, os saldos credores serão atualizados pelo IPCA ou por outro índice que venha a substituí-lo.

§ 6º Lei complementar disporá sobre:

I - as regras gerais de implementação do parcelamento previsto no § 3º;

II - a forma pela qual os titulares dos créditos de que trata este artigo poderão transferi-los a terceiros;

III - a forma pela qual o crédito de que trata este artigo poderá ser ressarcido ao contribuinte pelo Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços, caso não seja possível compensar o valor da parcela nos termos do § 3º.”

“Art. 135. Lei complementar disciplinará a forma de utilização dos créditos, inclusive presumidos, do imposto de que trata o art. 153, IV, e das contribuições de que tratam o art. 195, I, “b”, e IV, e da contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239, todos da Constituição Federal, não apropriados ou não utilizados até a extinção, mantendo-se, apenas para os créditos que cumpram os requisitos estabelecidos na legislação vigente na data da extinção de tais tributos, a permissão para compensação com outros tributos federais, inclusive com a contribuição prevista no inciso V do **caput** do art. 195 da Constituição Federal, ou ressarcimento em dinheiro.”

“Art. 136. Os Estados que possuíam, em 30 de abril de 2023, fundos destinados a investimentos em obras de infraestrutura e habitação e financiados por contribuições sobre produtos primários e semielaborados estabelecidas como condição à aplicação de diferimento, regime especial ou outro tratamento diferenciado, relativos ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, poderão

instituir contribuições semelhantes, não vinculadas ao referido imposto, observado que:

I - a alíquota ou o percentual de contribuição não poderão ser superiores e a base de incidência não poderá ser mais ampla que os das respectivas contribuições vigentes em 30 de abril de 2023;

II - a instituição de contribuição nos termos deste artigo implicará a extinção da contribuição correspondente, vinculada ao imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, vigente em 30 de abril de 2023;

III - a destinação de sua receita deverá ser a mesma das contribuições vigentes em 30 de abril de 2023;

IV - a contribuição instituída nos termos do **caput** será extinta em 31 de dezembro de 2043.

Parágrafo único. As receitas das contribuições mantidas nos termos deste artigo não serão consideradas como receita do respectivo Estado para fins do disposto nos art. 130, II, “b”, e 131, § 2º, I, “b”, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

“Art. 137. Os saldos financeiros dos recursos transferidos pelo Fundo Nacional de Saúde e pelo Fundo Nacional de Assistência Social, para enfrentamento da pandemia de Covid-19 no período de 2020 a 2022, aos fundos de saúde e assistência social estaduais, municipais e do Distrito Federal poderão ser aplicados, até 31 de dezembro de 2024, para o custeio de ações e serviços públicos de saúde e de assistência social, observadas, respectivamente, as diretrizes emanadas do Sistema Único de Saúde e do Sistema Único de Assistência Social.”

Art. 3º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações: Vigência

“Art. 37. ....  
.....

§ 17. Lei complementar estabelecerá normas gerais aplicáveis às administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, dispondo sobre deveres, direitos e garantias dos



servidores das carreiras de que trata o inciso XXII do **caput**.

§ 18. Para os fins do disposto no inciso XI do **caput** deste artigo, os servidores de carreira das administrações tributárias dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios sujeitam-se ao limite aplicável aos servidores da União.” (NR)

“Art. 146. ....

III - .....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso dos impostos previstos nos art. 155, II, e 156-A e das contribuições previstas no art. 195, I e V.

.....” (NR)

“Art. 153. ....

V - operações de crédito e câmbio ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

.....” (NR)

“Art. 156-A. ....

§ 1º .....

IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, V;

.....” (NR)

“Art. 195. ....

§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do **caput** deste artigo poderão ter alíquotas diferenciadas em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas

no caso da alínea “c” do inciso I do **caput**.

.....  
§ 17. A contribuição prevista no inciso V do **caput** não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos art. 153, VIII, e 156-A.

.....  
§ 19. A devolução de que trata o § 18:

I - não será computada na receita corrente líquida da União para os fins do disposto nos art. 100, § 15, 166, §§ 9º, 12 e 17, e 198, § 2º;

II - não integrará a base de cálculo para fins do disposto no art. 239.” (NR)

“Art. 225. ....

§ 1º .....

.....  
VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e aos impostos a que se referem os art. 155, II, e 156-A.

.....” (NR)

“Art. 239. A arrecadação correspondente a 18% (dezoito por cento) da contribuição prevista no art. 195, V, e a decorrente da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, financiarão, nos termos em que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

.....  
§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que recolhem a contribuição prevista no art. 195, V, ou a contribuição para o

Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público até 2 (dois) salários mínimos de remuneração mensal é assegurado o pagamento de 1 (um) salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data de promulgação desta Constituição.

.....” (NR)

Art. 4º A Constituição Federal passa a vigorar com as seguintes alterações: Vigência

“Art. 146. ....

.....

III - .....

.....

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 156-A e das contribuições sociais previstas no art. 195, I e V.

.....” (NR)

“Art. 150. ....

.....

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição.

.....” (NR)

“Art. 153. ....

.....

§ 6º .....

.....

IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V;

.....” (NR)

“Art. 156-A. ....  
§ 1º .....

IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos art. 153, VIII, e 195, V;

.....” (NR)

“Art. 159. ....

§ 3º Os Estados entregarão aos respectivos Municípios 25% (vinte e cinco por cento) dos recursos que receberem nos termos do inciso II do **caput** deste artigo, observados os critérios estabelecidos no art. 158, § 2º.

.....” (NR)

“Art. 195. ....

§ 17. A contribuição prevista no inciso V do **caput** não integrará sua própria base de cálculo nem a dos impostos previstos nos art. 153, VIII, e 156-A.

.....” (NR)

“Art. 212-A. ....

II - .....

c) dos recursos a que se referem os incisos I e III do **caput** do art. 155, o inciso II do **caput** do art. 157, os incisos II, III e IV do **caput** do art. 158 e as alíneas “a” e “b” do inciso I e o inciso II do **caput** do art. 159 desta Constituição;

.....” (NR)

“Art. 225. ....

§ 1º .....

VIII - manter regime fiscal favorecido para os biocombustíveis

e para o hidrogênio de baixa emissão de carbono, na forma de lei complementar, a fim de assegurar-lhes tributação inferior à incidente sobre os combustíveis fósseis, capaz de garantir diferencial competitivo em relação a estes, especialmente em relação à contribuição de que trata o art. 195, V, e ao imposto a que se refere o art. 156-A.

.....” (NR)

Art. 5º O Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com as seguintes alterações: Vigência

“Art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate à Pobreza, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil.

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais, Distrital e Municipais, poderá ser destinado percentual do imposto previsto no art. 156-A da Constituição Federal e dos recursos distribuídos nos termos dos art. 131 e 132 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, nos limites definidos em lei complementar, não se aplicando, sobre estes valores, o disposto no art. 158, IV, da Constituição Federal.

§ 2º (Revogado).” (NR)

“Art. 104. ....

IV - o Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços reterá os repasses previstos no § 2º do art. 158 da Constituição Federal e os depositará na conta especial referida no art. 101 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para utilização como nele previsto.

.....” (NR)

Art. 6º Até que lei complementar disponha sobre a matéria:

I - o crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, “b”, da Constituição Federal, obedecido o § 2º do referido artigo, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará, no que couber, os critérios e os prazos aplicáveis ao Imposto sobre Opera-

ções relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação a que se refere a Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990, e respectivas alterações;

II - a entrega dos recursos do art. 153, VIII, nos termos do art. 159, I, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará os critérios e as condições da Lei Complementar nº 62, de 28 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

III - a entrega dos recursos do imposto de que trata o art. 153, VIII, nos termos do art. 159, II, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, observará a Lei Complementar nº 61, de 26 de dezembro de 1989, e respectivas alterações;

IV - as bases de cálculo dos percentuais dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de que trata a Lei Complementar nº 141, de 13 de janeiro de 2012, compreenderão também:

a) as respectivas parcelas do imposto de que trata o art. 156-A, com os acréscimos e as deduções decorrentes do crédito das parcelas de que trata o art. 158, IV, “b”, ambos da Constituição Federal, com redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional;

b) os valores recebidos nos termos dos art. 131 e 132 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com redação dada pelo art. 2º desta Emenda Constitucional.

§ 1º As vinculações de receita dos impostos previstos nos art. 155, II, e 156, III, estabelecidas em legislação de Estados, Distrito Federal ou Municípios até a data de promulgação desta Emenda Constitucional serão aplicadas, em mesmo percentual, sobre a receita do imposto previsto no art. 156-A do ente federativo competente.

§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º deste artigo enquanto não houver alteração na legislação dos Estados, Distrito Federal ou Municípios que trata das referidas vinculações.

Art. 7º A partir de 2027, a União compensará eventual redução no montante dos valores entregues nos termos do art. 159, I e II, em

razão da substituição da arrecadação do imposto previsto no art. 153, IV, pela arrecadação do imposto previsto no art. 153, VIII, todos da Constituição Federal, nos termos de lei complementar.

§ 1º A compensação de que trata o **caput**:

I - terá como referência a média de recursos transferidos do imposto previsto no art. 153, IV, de 2022 a 2026, atualizada:

a) até 2027, na forma da lei complementar;

b) a partir de 2028, pela variação do produto da arrecadação da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal, apurada com base na alíquota de referência de que trata o art. 130 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; e

II - observará os mesmos critérios, prazos e garantias aplicáveis à entrega de recursos de que trata o art. 159, I e II, da Constituição Federal.

§ 2º Aplica-se à compensação de que trata o **caput** o disposto nos art. 167, § 4º, 198, § 2º, 212, caput e § 1º, e 212-A, II, da Constituição Federal.

Art. 8º Fica criada a Cesta Básica Nacional de Alimentos, que considerará a diversidade regional e cultural da alimentação do País e garantirá a alimentação saudável e nutricionalmente adequada, em observância ao direito social à alimentação previsto no art. 6º da Constituição Federal.

Parágrafo único. Lei complementar definirá os produtos destinados à alimentação humana que comporão a Cesta Básica Nacional de Alimentos, sobre os quais as alíquotas dos tributos previstos nos art. 156-A e 195, V, da Constituição Federal serão reduzidas a zero.

Art. 9º A lei complementar que instituir o imposto de que trata o art. 156-A e a contribuição de que trata o art. 195, V, ambos da Constituição Federal, poderá prever os regimes diferenciados de tributação de que trata este artigo, desde que sejam uniformes em todo o território nacional e sejam realizados os respectivos ajustes nas alíquotas de referência com vistas a reequilibrar a arrecadação da esfera federativa.

§ 1º A lei complementar definirá as operações beneficiadas com redução de 60% (sessenta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o **caput** entre as relativas aos seguintes bens e serviços:

- I - serviços de educação;
- II - serviços de saúde;
- III - dispositivos médicos;
- IV - dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência;
- V - medicamentos;
- VI - produtos de cuidados básicos à saúde menstrual;
- VII - serviços de transporte público coletivo de passageiros rodoviário e metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano;
- VIII - alimentos destinados ao consumo humano;
- IX - produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda;
- X - produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais **in natura**;
- XI - insumos agropecuários e aquícolas;
- XII - produções artísticas, culturais, de eventos, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional;
- XIII - bens e serviços relacionados a soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

§ 2º É vedada a fixação de percentual de redução distinto do previsto no § 1º em relação às hipóteses nele previstas.

§ 3º A lei complementar a que se refere o **caput** preverá hipóteses de:

- I - isenção, em relação aos serviços de que trata o § 1º, VII;
- II - redução em 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no **caput** para:
  - a) bens de que trata o § 1º, III a VI;



b) produtos hortícolas, frutas e ovos;

c) serviços prestados por Instituição Científica, Tecnológica e de Inovação (ICT) sem fins lucrativos;

d) automóveis de passageiros, conforme critérios e requisitos estabelecidos em lei complementar, quando adquiridos por pessoas com deficiência e pessoas com transtorno do espectro autista, diretamente ou por intermédio de seu representante legal ou por motoristas profissionais, nos termos de lei complementar, que destinem o automóvel à utilização na categoria de aluguel (táxi);

III - redução em 100% (cem por cento) da alíquota da contribuição de que trata o art. 195, V, da Constituição Federal, para serviços de educação de ensino superior nos termos do Programa Universidade para Todos (Prouni), instituído pela Lei nº 11.096, de 13 de janeiro de 2005;

IV - isenção ou redução em até 100% (cem por cento) das alíquotas dos tributos referidos no **caput** para atividades de reabilitação urbana de zonas históricas e de áreas críticas de recuperação e reconversão urbanística.

§ 4º O produtor rural pessoa física ou jurídica que obtiver receita anual inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), atualizada anualmente pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA), e o produtor integrado de que trata o art. 2º, II, da Lei nº 13.288, de 16 de maio de 2016, com a redação vigente em 31 de maio de 2023, poderão optar por ser contribuintes dos tributos de que trata o **caput**.

§ 5º É autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de bens e serviços de produtor rural pessoa física ou jurídica que não opte por ser contribuinte na hipótese de que trata o § 4º, nos termos da lei complementar, observado o seguinte:

I - o Poder Executivo da União e o Comitê Gestor do Imposto de Bens e Serviços poderão revisar, anualmente, de acordo com critérios estabelecidos em lei complementar, o valor do crédito presumido concedido, não se aplicando o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal; e

II - o crédito presumido de que trata este parágrafo terá como objetivo permitir a apropriação de créditos não aproveitados por não contribuinte do imposto em razão do disposto no **caput** deste parágrafo.

§ 6º Observado o disposto no § 5º, I, é autorizada a concessão de crédito ao contribuinte adquirente de:

I - serviços de transportador autônomo de carga pessoa física que não seja contribuinte do imposto, nos termos da lei complementar;

II - resíduos e demais materiais destinados à reciclagem, reutilização ou logística reversa, de pessoa física, cooperativa ou outra forma de organização popular.

§ 7º Lei complementar poderá prever a concessão de crédito ao contribuinte que adquira bens móveis usados de pessoa física não contribuinte para revenda, desde que esta seja tributada e o crédito seja vinculado ao respectivo bem, vedado o ressarcimento.

§ 8º Os benefícios especiais de que trata este artigo serão concedidos observando-se o disposto no art. 149-B, III, da Constituição Federal, exceto em relação ao § 3º, III, deste artigo.

§ 9º O imposto previsto no art. 153, VIII, da Constituição Federal não incidirá sobre os bens ou serviços cujas alíquotas sejam reduzidas nos termos do § 1º deste artigo.

§ 10. Os regimes diferenciados de que trata este artigo serão submetidos a avaliação quinquenal de custo-benefício, podendo a lei fixar regime de transição para a alíquota padrão, não observado o disposto no § 2º, garantidos os respectivos ajustes nas alíquotas de referência.

§ 11. A avaliação de que trata o § 10 deverá examinar o impacto da legislação dos tributos a que se refere o **caput** deste artigo na promoção da igualdade entre homens e mulheres.

§ 12. A lei complementar estabelecerá as operações beneficiadas com redução de 30% (trinta por cento) das alíquotas dos tributos de que trata o **caput** relativas à prestação de serviços de profissão

intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

§ 13. Para fins deste artigo, incluem-se:

I - entre os medicamentos de que trata o inciso V do § 1º, as composições para nutrição enteral ou parenteral e as composições especiais e fórmulas nutricionais destinadas às pessoas com erros inatos do metabolismo; e

II - entre os alimentos de que trata o inciso VIII do § 1º, os sucos naturais sem adição de açúcares e conservantes.

Art. 10. Para fins do disposto no inciso II do § 6º do art. 156-A da Constituição Federal, consideram-se:

I - serviços financeiros:

a) operações de crédito, câmbio, seguro, resseguro, consórcio, arrendamento mercantil, faturização, securitização, previdência privada, capitalização, arranjos de pagamento, operações com títulos e valores mobiliários, inclusive negociação e corretagem, e outras que impliquem captação, repasse, intermediação, gestão ou administração de recursos;

b) outros serviços prestados por entidades administradoras de mercados organizados, infraestruturas de mercado e depositárias centrais e por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na forma de lei complementar;

II - operações com bens imóveis:

a) construção e incorporação imobiliária;

b) parcelamento do solo e alienação de bem imóvel;

c) locação e arrendamento de bem imóvel;

d) administração e intermediação de bem imóvel.

§ 1º Em relação às instituições financeiras bancárias:

I - não se aplica o regime específico de que trata o art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal aos serviços remunerados por tarifas e comissões, observado o disposto nas normas expedidas pelas entidades reguladoras;

II - os demais serviços financeiros sujeitam-se ao regime específico de que trata o art. 156-A, § 6º, II, da Constituição Federal, devendo as alíquotas e as bases de cálculo ser definidas de modo a manter, em caráter geral, até o final do quinto ano da entrada em vigor do regime, a carga tributária decorrente dos tributos extintos por esta Emenda Constitucional incidente sobre as operações de crédito na data de sua promulgação, e a manter, em caráter específico, aquela incidente sobre as operações relacionadas ao fundo de garantia por tempo de serviço, podendo, neste caso, definir alíquota e base de cálculo diferenciadas e abranger os serviços de que trata o inciso I deste parágrafo, não se lhes aplicando o prazo previsto neste inciso.

§ 2º O disposto no § 1º, II, em relação ao fundo de garantia do tempo de serviço, poderá, nos termos da lei complementar, ser estendido para outros fundos garantidores ou executores de políticas públicas previstos em lei.

Art. 11. A revogação do art. 195, I, “b”, não produzirá efeitos sobre as contribuições incidentes sobre a receita ou o faturamento vigentes na data de publicação desta Emenda Constitucional que substituam a contribuição de que trata o art. 195, I, “a”, ambos da Constituição Federal, e sejam cobradas com base naquele dispositivo, observado o disposto no art. 30 da Emenda Constitucional nº 103, de 12 de novembro de 2019. Vigência

Art. 12. Fica instituído o Fundo de Compensação de Benefícios Fiscais ou Financeiro-Fiscais do imposto de que trata o art. 155, II, da Constituição Federal, com vistas a compensar, entre 1º de janeiro de 2029 e 31 de dezembro de 2032, pessoas físicas ou jurídicas beneficiárias de isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais relativos àquele imposto, concedidos por prazo certo e sob condição.

§ 1º De 2025 a 2032, a União entregará ao Fundo recursos que corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I - em 2025, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II - em 2026, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);

III - em 2027, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV - em 2028, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V - em 2029, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

VI - em 2030, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

VII - em 2031, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);

VIII - em 2032, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais).

§ 2º Os recursos do Fundo de que trata o **caput** serão utilizados para compensar a redução do nível de benefícios onerosos do imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, na forma do § 1º do art. 128 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, suportada pelas pessoas físicas ou jurídicas em razão da substituição do referido imposto por aquele previsto no art. 156-A da Constituição Federal, nos termos deste artigo.

§ 3º Para efeitos deste artigo, consideram-se benefícios onerosos as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais ou financeiro-fiscais vinculados ao imposto referido no **caput** deste artigo concedidos por prazo certo e sob condição, na forma do art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional).

§ 4º A compensação de que trata o § 1º:

I - aplica-se aos titulares de benefícios onerosos referentes ao imposto previsto no art. 155, II, da Constituição Federal regularmente concedidos até 31 de maio de 2023, sem prejuízo de ulteriores prorrogações ou renovações, observados o prazo estabelecido no **caput** e, se aplicável, a exigência de registro e depósito estabelecida pelo art. 3º, II, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017, que tenham cumprido tempestivamente as condições exigidas pela

norma concessiva do benefício, bem como aos titulares de projetos abrangidos pelos benefícios a que se refere o art. 19 desta Emenda Constitucional;

II - não se aplica aos titulares de benefícios decorrentes do disposto no art. 3º, § 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 5º A pessoa física ou jurídica perderá o direito à compensação de que trata o § 2º caso deixe de cumprir tempestivamente as condições exigidas pela norma concessiva do benefício.

§ 6º Lei complementar estabelecerá:

I - critérios e limites para apuração do nível de benefícios e de sua redução;

II - procedimentos de análise, pela União, dos requisitos para habilitação do requerente à compensação de que trata o § 2º.

§ 7º É vedada a prorrogação dos prazos de que trata o art. 3º, §§ 2º e 2º-A, da Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017.

§ 8º A União deverá complementar os recursos de que trata o § 1º em caso de insuficiência de recursos para a compensação de que trata o § 2º.

§ 9º Eventual saldo financeiro existente em 31 de dezembro de 2032 será transferido ao Fundo de que trata o art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, sem redução ou compensação dos valores consignados no art. 13 desta Emenda Constitucional.

§ 10. O disposto no § 4º, I, aplica-se também aos titulares de benefícios onerosos que, por força de mudanças na legislação estadual, tenham migrado para outros programas ou benefícios entre 31 de maio de 2023 e a data de promulgação desta Emenda Constitucional, ou estejam em processo de migração na data de promulgação desta Emenda Constitucional.

Art. 13. Os recursos de que trata o art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, corresponderão aos seguintes valores, atualizados, de 2023 até

o ano anterior ao da entrega, pela variação acumulada do IPCA ou de outro índice que vier a substituí-lo:

I - em 2029, a R\$ 8.000.000.000,00 (oito bilhões de reais);

II - em 2030, a R\$ 16.000.000.000,00 (dezesesseis bilhões de reais);

III - em 2031, a R\$ 24.000.000.000,00 (vinte e quatro bilhões de reais);

IV - em 2032, a R\$ 32.000.000.000,00 (trinta e dois bilhões de reais);

V - em 2033, a R\$ 40.000.000.000,00 (quarenta bilhões de reais);

VI - em 2034, a R\$ 42.000.000.000,00 (quarenta e dois bilhões de reais);

VII - em 2035, a R\$ 44.000.000.000,00 (quarenta e quatro bilhões de reais);

VIII - em 2036, a R\$ 46.000.000.000,00 (quarenta e seis bilhões de reais);

IX - em 2037, a R\$ 48.000.000.000,00 (quarenta e oito bilhões de reais);

X - em 2038, a R\$ 50.000.000.000,00 (cinquenta bilhões de reais);

XI - em 2039, a R\$ 52.000.000.000,00 (cinquenta e dois bilhões de reais);

XII - em 2040, a R\$ 54.000.000.000,00 (cinquenta e quatro bilhões de reais);

XIII - em 2041, a R\$ 56.000.000.000,00 (cinquenta e seis bilhões de reais);

XIV - em 2042, a R\$ 58.000.000.000,00 (cinquenta e oito bilhões de reais);

XV - a partir de 2043, a R\$ 60.000.000.000,00 (sessenta bilhões de reais), por ano.

Art. 14. A União custeará, com posterior ressarcimento pelo

Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços de que trata o art. 156-B da Constituição Federal, as despesas necessárias para sua instalação.

Art. 15. Os recursos entregues na forma do art. 159-A da Constituição Federal, com a redação dada pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, os recursos de que trata o art. 12 e as compensações de que trata o art. 7º não se incluem em bases de cálculo ou em limites de despesas estabelecidos pela lei complementar de que trata o art. 6º da Emenda Constitucional nº 126, de 21 de dezembro de 2022.

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - se o doador tiver domicílio ou residência no exterior:

a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal;

b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal;

III - relativamente aos bens do **de cujus**, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

Art. 17. A alteração do art. 155, § 1º, II, da Constituição Federal, promovida pelo art. 1º desta Emenda Constitucional, aplica-se às sucessões abertas a partir da data de publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 18. O Poder Executivo deverá encaminhar ao Congresso Nacional:

I - em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da renda, acompanhado das correspondentes estimativas e estudos de impactos orçamentários e financeiros;



II - em até 180 (cento e oitenta) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, os projetos de lei referidos nesta Emenda Constitucional;

III - em até 90 (noventa) dias após a promulgação desta Emenda Constitucional, projeto de lei que reforme a tributação da folha de salários.

Parágrafo único. Eventual arrecadação adicional da União decorrente da aprovação da medida de que trata o inciso I do **caput** deste artigo poderá ser considerada como fonte de compensação para redução da tributação incidente sobre a folha de pagamentos e sobre o consumo de bens e serviços.

Art. 19. Os projetos habilitados à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos art. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, farão jus, até 31 de dezembro de 2032, a crédito presumido da contribuição prevista no art. 195, V, da Constituição Federal.

§ 1º O crédito presumido de que trata este artigo:

I - incentivará exclusivamente a produção de veículos equipados com motor elétrico que tenha capacidade de tracionar o veículo somente com energia elétrica, permitida a associação com motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou simultaneamente com combustíveis derivados de petróleo;

II - será concedido exclusivamente:

a) a projetos aprovados até 31 de dezembro de 2024 de pessoas jurídicas habilitadas à fruição dos benefícios estabelecidos pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos art. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999, na data de promulgação desta Emenda Constitucional;

b) a novos projetos, aprovados até 31 de dezembro de 2025, que ampliem ou reiniciem a produção em planta industrial utilizada em projetos ativos ou inativos habilitados à fruição dos benefícios de que trata a alínea “a” deste inciso;

III - poderá ter sua manutenção condicionada à realização de

investimentos produtivos e em pesquisa e desenvolvimento de inovação tecnológica;

IV - equivalerá ao nível de benefício estabelecido, para o ano de 2025, pelo art. 11-C da Lei nº 9.440, de 14 de março de 1997, e pelos art. 1º a 4º da Lei nº 9.826, de 23 de agosto de 1999; e

V - será reduzido à razão de 20% (vinte por cento) ao ano entre 2029 e 2032.

§ 2º Os créditos apurados em decorrência dos benefícios de que trata o **caput** poderão ser compensados com débitos próprios relativos a tributos administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, nos termos da lei, e não poderão ser transferidos a outro estabelecimento da pessoa jurídica, devendo ser utilizados somente pelo estabelecimento habilitado e localizado na região incentivada.

§ 3º O benefício de que trata este artigo será estendido a projetos de pessoas jurídicas de que trata o § 1º, II, “a”, relacionados à produção de veículos tracionados por motor de combustão interna que utilize biocombustíveis isolada ou cumulativamente com combustíveis derivados de petróleo, desde que a pessoa jurídica habilitada:

I - no caso de montadoras de veículos, inicie a produção de veículos que atendam ao disposto no § 1º, I, até 1º de janeiro de 2028; e

II - assuma, nos termos do ato concessório do benefício, compromissos relativos:

- a) ao volume mínimo de investimentos;
- b) ao volume mínimo de produção; e
- c) à manutenção da produção por prazo mínimo, inclusive após o encerramento do benefício.

§ 4º A lei complementar estabelecerá as penalidades aplicáveis em razão do descumprimento das condições exigidas para fruição do crédito presumido de que trata este artigo.

Art. 20. Até que lei disponha sobre a matéria, a contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, de

que trata o art. 239 da Constituição Federal, permanecerá sendo cobrada na forma do art. 2º, III, da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e dos demais dispositivos legais a ele referentes em vigor na data de publicação desta Emenda Constitucional.

Art. 21. Lei complementar poderá estabelecer instrumentos de ajustes nos contratos firmados anteriormente à entrada em vigor das leis instituidoras dos tributos de que tratam o art. 156-A e o art. 195, V, da Constituição Federal, inclusive concessões públicas.

Art. 22. Revogam-se:

I - em 2027, o art. 195, I, “b”, e IV, e § 12, da Constituição Federal;

II - em 2033:

a) os art. 155, II, e §§ 2º a 5º, 156, III, e § 3º, 158, IV, “a”, e § 1º, e 161, I, da Constituição Federal; e

b) os art. 80, II, 82, § 2º, e 83 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Art. 23. Esta Emenda Constitucional entra em vigor:

I - em 2027, em relação aos art. 3º e 11;

II - em 2033, em relação aos art. 4º e 5º; e

III - na data de sua publicação, em relação aos demais dispositivos.

Brasília, em 20 de dezembro de 2023

<b>Mesa da Câmara dos Deputados</b>	<b>Mesa do Senado Federal</b>
Deputado Arthur Lira Presidente	Senador Rodrigo Pacheco Presidente
Deputado Marcos Pereira 1º Vice-Presidente	Senador Veneziano Vital Do Rêgo 1º Vice-Presidente
Deputado Sóstenes Cavalcante 2º Vice-Presidente	Senador Rodrigo Cunha 2º Vice-Presidente
Deputado Luciano Bivar 1º Secretário	Senador Rogério Carvalho 1º Secretário
Deputada Maria Do Rosário 2ª Secretária	Senador Weverton 2º Secretário

<b>Mesa da Câmara dos Deputados</b>	<b>Mesa do Senado Federal</b>
Deputado Júlio César 3º Secretário	Senador Chico Rodrigues 3º Secretário
Deputado Lucio Mosquini 4º Secretário	Senador Styvenson Valentim 4º Secretário

Este texto não substitui o publicado no DOU 21.12.2023

## *Reflexões Após a Emenda Constitucional 132/2023*

O renomado autor de livros e auditor fiscal do Município de São Paulo, Kiyoshi Harada, pensa (Kiyoshi Harada, 2024):

A reforma tributária aprovada torna bastante complexo o sistema tributário que passa a conter contendo 491 normas novas, entre artigos, parágrafos, incisos e alíneas que não guardam harmonia e coerência entre si. Em síntese a reforma: a) prevê a criação por lei complementar de Imposto sobre Bens e Serviços – IBS -compartilhado pelos estados, Distrito Federal e municípios. É tributado por fora e entra em vigor em 2027 sendo arrecadado simultaneamente com o ICMS e o ISS que terão suas alíquotas reduzidas gradativamente até o final da transição em 2033, quando serão extintos; b) prevê a criação para a União, por meio de lei ordinária, do Imposto Seletivo e da Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS – entrando em vigor em 2027, quando serão extintos o IPI, a contribuição sobre faturamento/receita, a contribuição sobre a importação de bens e serviços e o Pasep. Ambos são tributados por fora. c) prevê a instituição de ITCMD progressivo em função do valor da herança e do valor da doação; d) amplia o campo de incidência do IPVA que passa a tributar as aeronaves e as embarcações marítimas; e) promove outras alterações como a prorrogação da DRU até o ano de 2032. A operacionalização do novo sistema tributário é bastante é bastante difícil e dispendiosa tanto para o contribuinte, como para o poder público. Irá gerar demandas que congestionará o STF com questões tributárias.

Como se observa, as críticas são no sentido da complexidade que se verifica ao Sistema Tributário Nacional, naturalmente, como consequência da alteração legislativa pela Emenda Constitucional 132/2023, no qual depende de leis complementares e ordinárias para tornar norma com eficácia vigente no território brasileiro.

Quanto ao comentário dos futuros julgamento do STF, dependerá da interpretação do novo texto de lei complementar e lei ordinária, bem como de sua aplicação no cotidiano das relações jurídicas obrigacionais tributárias.

Estas são, pois, as principais alterações trazidas pela Emenda Constitucional nº 132/2023, promulgada ontem pelo Congresso Nacional.

Para a implantação prática, temos que acompanhar a edição de projetos de lei para regulamentar a Reforma Tributária sobre o consumo de bens e serviços. O poder executivo federal deverá encaminhar em até 180 dias após a promulgação da Emenda Constitucional todos os projetos de lei de regulamentação do texto.

Finalmente, em relação à nova reforma tributária sobre a renda, incluindo salários, o Executivo deverá enviar em até 90 dias projetos de lei que tratem desta reforma.

Por fim, é dever de todos acompanhar às futuras deliberações legislativas para tornar a emenda constitucional 132/2023 já inserida no capítulo da *Tributação e Orçamento*, de forma específica, no *Sistema Tributário Nacional* (art. 145 a 162 da CF/88), bem como no capítulo da *Seguridade Social* (Art. 194 e ss. CF/88) e ainda nos *Atos das Disposições Constitucionais Transitórias* (ADCT), o que poderá provocar vários efeitos sobre a atividade econômica das pessoas jurídicas e pessoa físicas, bem como os rendimentos e faturamentos de diversos agentes econômicos no Brasil.

# CAPÍTULO 3

## NOÇÕES BÁSICAS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O direito tributário é um ramo do direito público, mas que se relaciona com todos os ramos do direito privado, pois os atos da vida civil são compostos de negócios com bens, direitos e obrigações, e assim, ocupa de interpelação com a tributação no país, pois bens, direitos e obrigações fazem parte do cotidiano do contribuinte.

Primeiramente, importante ilustrar o conceito de Hugo de Brito Machado (2009) como sendo” O ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra abusos desse poder”.

Neste passo, posso observar a presença de 3 (três) verbalizações que acompanham o direito tributário, e que serve de memorização para os leitores:

**Primeiro verbo: Impor.** Os entes competentes União, Estados Distrito Federal e Municípios, criam e majoram tributos.

**Um segundo verbo: arrecadar.** Os entes competentes União, Estados, Distrito Federal e Municípios arrecadam pecúnia para os cofres públicos, por meio do lançamento do crédito tributário, como será exposto mais à frente.

**E o terceiro verbo: fiscalizar.** Os entes competentes União, Estados, Distrito Federal e Municípios fiscalizam contribuintes e responsáveis tributários com o fito de receber a pecúnia dentro da lei, existindo o processo administrativo tributário e o processo judicial tributário para a apuração das responsabilidades e o pagamento dos tributos pelos contribuintes.

Neste passo, no entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 40) Direito Tributário é: “o conjunto de normas jurídi-

cas que disciplina a atividade de tributação, levada a efeito pelo Estado e pelas entidades a ele relacionadas, de forma a que na cobrança de tributos e de penalidades pecuniárias decorrentes da infração a deveres tributários se observem critérios e limites pré-estabelecidos”.

E assim, importante dimensionar a disciplina direito tributário como um ramo do direito que estuda o direito material e o direito formal da tributação.

O direito tributário material ou substantivo trata das normas tributárias reguladoras de direitos e obrigações das pessoas, isto é, do nascimento e extinção da obrigação tributária, o fato gerador, a base de cálculo, a alíquota, o sujeito ativo e passivo, responsabilidade tributária, dos tipos de lançamento do crédito tributário, das isenções e imunidades tributárias, sendo que tudo isso respeitando aos princípios da legalidade tributária e irretroatividade da lei, entre outros princípios constitucionais tributários.

Já o direito tributário formal ou adjetivo trata da aplicação da norma material ao caso em concreto, ou seja, dos deveres instrumentais, dos aspectos procedimentais de apuração e fiscalização do crédito tributário, tal como os poderes de investigação das autoridades administrativas. Por exemplo: a “quebra” do sigilo bancário pela autoridade fiscal ou o pedido de informação ao contribuinte. Neste passo, o direito tributário formal é o processo tributário.

E ainda, importante é saber nas noções básicas que o direito tributário possui natureza jurídica pública, obrigacional e comum.

As partes se destacam como o ente público estatal, de um lado, e o contribuinte, de outro.

Quanto à sua natureza é imperioso destacar que o Direito Tributário é ramo que deriva do Direito Financeiro, sendo deste a parte mais destacada e desenvolvida, por que abrange todas as relações jurídicas entre a Fazenda Pública e o contribuinte.

O direito tributário é comum a todos os cidadãos e empresas brasileiras, sendo obrigacional perante o Estado de acordo com as relações fático-econômicas indicativas da capacidade contributiva.

E ainda, deve se frisar que o direito tributário se apresenta com

dois objetos: regular o poder fiscal do Estado; e regular as relações com as pessoas a ele sujeitas.

O objeto é a obrigação em si, que pode consistir numa obrigação de dar, de cunho patrimonial, ou seja, levar a pecúnia aos cofres públicos, ou numa obrigação de fazer ou não fazer, de cunho instrumental, ou seja, emitir notas fiscais, entregar declarações, como se estudará mais à frente no capítulo deste livro, referente às obrigações tributárias.

## Conceito de Tributo

Segundo leciona Ruy Barbosa Nogueira (1999):

Os tributos [...] são as receitas derivadas que o Estado recolhe do patrimônio dos indivíduos, baseado no seu poder fiscal (poder de tributar, às vezes consorciado com o poder de regular), mas disciplinado por normas de direito público que constituem o Direito Tributário.

O tributo no entendimento de Crepaldi (2011):

É a receita derivada, compulsoriamente lançada e arrecadada pelo Estado, na forma da lei, em moeda corrente ou em valor que por ela se possa exprimir, sem contraprestação diretamente equivalente, cujo montante é aplicado na execução das finalidades que lhe são próprias.

Já Hugo de Brito Machado Segundo diz que: “Na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN), a palavra é usada para designar o objeto de uma obrigação de dar dinheiro ao Estado.

Neste sentido, importante o conceito legal de tributo no artigo 3º do Código Tributário Nacional: “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”.

E neste ponto, oferece-se 5 (cinco) características próprias neste conceito legal, para uma melhor compreensão pelo leitor.

Primeira característica, “a prestação pecuniária”. Aqui é o pagamento do tributo que deverá ser realizado na moeda brasileira, ora



Real. Segundo o artigo 162, Inciso I do CTN, o pagamento é efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal. Mas o meio mais usual é moeda corrente. Para Hugo de Brito Machado (2009): “toda prestação pecuniária: cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isto que é de natureza pecuniária”.

Segunda característica, “a prestação compulsória”. Verifica-se que esta compulsoriedade, se baseia no artigo 5º, inciso II, combinado com o artigo 150, Inciso I do texto constitucional de 1988, tendo como base o princípio da legalidade. Quanto a isso, Luciano Amaro (2010, p. 43) diz: “o nascimento da obrigação de prestar o tributo é compulsório (forçado) no sentido que este dever se cria por força de lei (obrigação *ex lege*) e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica (obrigação *ex voluntate*)”. Já o pensamento do Doutor Eduardo Sabbag (2017, p. 510):

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

Terceira característica, a prestação diversa de sanção. O tributo não é multa. E multa não é tributo. A sanção de ato ilícito é a multa sobre o tributo. Neste sentido, resta o artigo 97, inciso V do CTN diz o que é sanção:

Art. 97 - Somente a lei pode estabelecer:

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

E assim, a multa é a sanção no direito tributário, ora penalidade. A multa é a penalidade pelo descumprimento da obrigação tributária.

Já no entendimento de Hugo de Brito Machado diz (2009):

O tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Não se

conclua, por isso, que um rendimento auferido em atividade ilícita não está sujeito ao tributo. Nem se diga que admitir a tributação de tal rendimento seria admitir a tributação do ilícito.

Já a quarta característica, a prestação instituída por lei. O tributo é obrigação exigida por lei, sendo obrigação *ex lege*.

Neste sentido, resta preceituado o artigo 150 da Carta Magna de 1988 e o artigo 97 do Código Tributário Nacional.

Art. 150, CF/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Art. 97, CTN. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;

E mais, quando se diz lei, lei federal, estadual e municipal baseada na Constituição Federal de 1988, e ainda, Leis complementares e Decretos que regulamentam o tributo. E ainda, a Medida Provisória de caráter temporário a legalidade. Deve-se enaltecer que a Emenda Constitucional nº 32/2001, previu a possibilidade de instituição e majoração de imposto por Medida Provisória, salvo os tributos instituídos por lei complementar.

A quinta e última característica, a prestação é cobrada por lançamento da atividade administrativa plenamente vinculada. Neste passo, o tributo é criado e instituído por lei, e cobrado mediante o lançamento da administração pública, ora o fisco. Resta claro e expresso esta característica no artigo 142 do CTN.

Artigo 142 do CTN. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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.

Efetivamente, o lançamento do crédito tributário será estudado mais à frente em capítulo próprio deste livro.

## Fontes do Direito Tributário

Fonte é o ponto originário de onde provém a norma jurídica, ora formas reveladoras do direito.

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 37), as fontes do direito traduziriam “os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada”.

As fontes do direito tributário podem ser divididas em: Fontes materiais ou reais; e Fontes formais.

Fontes reais ou materiais compreendem os fatos acontecidos em concreto, que, incidindo na hipótese abstrata, fazem nascer o tributo, sendo assim, suportes fáticos das imposições tributárias. Exemplo: um fato é a compra de veículo por José. José com este fato terá a constituição do carnê de IPVA (lançamento do carnê), ora um fato que gera a imposição tributária.

Desta forma, nas fontes materiais ou formais, temos uma hipótese abstrata ao mundo tributário, ora compra de um veículo, mas que está prevista na lei tributária uma imposição de tributos, ora taxas de licenciamento, impostos de veículos.

O fato leva a imposição, é isso que significa as fontes materiais ou reais.

Já por outro lado, existem as fontes formais constituem o conjunto de normas que estabelecem as regras de tributação, ao qual respeitam o sistema constitucional pátrio.

O ilustre Doutor Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 43), atualmente, prefere, ao invés de utilizar a expressão *fontes formais*, empregar “*instrumentos introdutórios de normas*”.

As fontes formais podem ser primárias, secundárias e indiretas.

As fontes formais primárias são aquelas previstas no artigo 59 e 62 da Constituição Federal de 1988: a própria Carta Magna, emendas à constituição, leis complementares, leis Ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos, e resoluções.

Observa-se que as normas complementares em matéria tribu-

tária não se confundem com as leis complementares, pois estas estão em um plano hierárquico superior.

De acordo com o artigo 100 do CTN, ao qual possui o status de lei complementar – são consideradas normas complementares às leis, aos tratados e convenções e aos decretos:

- atos normativos exigidos pelas autoridades administrativas;

Os atos administrativos devem ter sua interpretação analisada à luz dos princípios constitucionais tributários, principalmente o que estabelece a legalidade.

Uma orientação da Receita Federal gera um ato administrativo, e posteriormente uma instrução normativa administrativa na Delegacia da Receita Federal

Ex: A Instrução Normativa da RFB n. 944, de 29.05.2009 , dispõe sobre outorga de poderes para fins de utilização, mediante certificado digital, dos serviços disponíveis no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (e-CAC) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Ex2: A Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20 de janeiro de 2014. Extingue o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) relativo a fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2014.

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

Assim, temos como fonte secundária formal tributária, as decisões proferidas por /Tribunais administrativos, como o Conselho de contribuinte, o Tribunal de Impostos e Taxas (TIT), no Estado de SP e o Conselho Municipal de Tributos (CMT) na cidade de São Paulo.

- as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

A equidade nas soluções administrativas tributárias, corroboram a serem fontes secundárias.

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

Os convênios servem para compartilhar os cadastros e as informações fiscais, na forma da lei ou convênio, ora incluído pela E.C nº 42/2003.

Enfim, a doutrina possui posições divergentes entre os escritores, tendo em vista, a vasta construção de interpretação literária sobre os fatos que levam a incidência das imposições tributárias.

## Espécies Tributárias

As espécies tributárias são os tributos *stricto sensu*, ou seja, o estudo recortado dos tributos em suas especificações legais descritas no texto constitucional de 1988 e no Código Tributário Nacional.

No Brasil existem 5 (cinco) espécies tributárias, e assim, consideramos o nosso sistema nacional tributário como sendo de penta partição de modalidades de espécies tributárias.

No texto constitucional de 1988, as espécies tributárias estão no artigo 145, bem como no artigo 148, 149 e 149-A. Vejamos abaixo:

Art. 145, CF/88. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 148, CF/88. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Art. 149, CF/88. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como

instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos art. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Art. 149-A, CF/88. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Já o Código Tributário Nacional deixa expresso no seu texto, as espécies tributárias no artigo 5º, artigo 15 e artigo 217. Vejamos abaixo:

Art. 5º, CTN. Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Art. 15, CTN. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Art. 217, CTN. As disposições desta Lei, notadamente as dos arts 17, 74, § 2º e 77, parágrafo único, bem como a do art. 54 da Lei 5.025, de 10 de junho de 1966, não excluem a incidência e a exigibilidade:

I - da “contribuição sindical”, denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os arts 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no art. 16 da Lei 4.589, de 11 de dezembro de 1964;

II - das denominadas “quotas de previdência” a que aludem os arts 71 e 74 da Lei 3.807, de 26 de agosto de 1960 com as alterações determinadas pelo art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, que integram a contribuição da União para a previdência social, de que trata o art. 157, item XVI, da Constituição Federal;

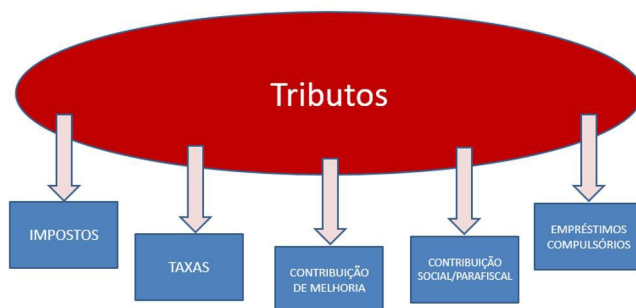
III - da contribuição destinada a constituir o “Fundo de Assistência” e “Previdência do Trabalhador Rural”, de que trata o art. 158 da Lei 4.214, de 2 de março de 1963;

IV- da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo art. 2º da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966;

V - das contribuições enumeradas no § 2º do art. 34 da Lei 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos arts 22 e 23 da Lei 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei.

A penta partição tributária das espécies de tributos, portanto é instituído pela Carta Magna de 1988.

**Figura 15 - Penta partição tributária.**



**Fonte: o autor.**

Neste passo, agora iremos abordar cada um dos tributos e sua importância e significado para a arrecadação fiscal no cenário nacional.

### *Impostos*

São tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independentemente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Os impostos se caracterizam por serem de cobrança compulsória e por não darem um retorno ao contribuinte sobre o fato gerador.

Frisa Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 57): “o imposto é aquele tributo devido em virtude da prática, pelo contribuinte, de um fato que revela capacidade para contribuir, revela riqueza, mas que não tem nenhuma relação com atividades estatais específicas”.

Por exemplo, um imposto sobre posse de automóvel não necessariamente será revertido em melhorias das condições das vias urbanas ou rodovias, ou seja, não tem relação com atividades específicas, mas revela a capacidade financeira do contribuinte.

Neste sentido, o entendimento de Luciano Amaro (2010, p. 52):

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado especificamente dirigida ao contribuinte. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado.

Ressalta o Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 551): ‘o postulado da não afetação (ou não vinculação) dos impostos, previsto no inciso IV do art. 167 da CF, dispõe que é proibida a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa’.

E ainda, afirma Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 551):

Por força de tal vedação, que mais se mostra como regra do que como “princípio” – haja vista não se pôr como “um fim a ser buscado, mas uma vedação a ser observada pelo legislador”28 –, não se pode majorar um imposto e vincular tal aumento a uma dada finalidade, sob pena de irremissível inconstitucionalidade.

Os impostos podem ser federais, estaduais e municipais.

Os impostos federais são da União e todos tem uma verbalização do fato gerador tributário, conforme se verifica no texto expresso no artigo 153 do texto constitucional de 1988. Sendo eles: II - Imposto sobre Importação (verbo do fato gerador: importar); IE - Imposto sobre Exportação (verbo do fato gerador: exportar); IR – Imposto de Renda (verbo do fato gerador: auferir); IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (verbo do fato gerador: produzir industrialmente); IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (Crédito, Câmbio, Seguro, ou relativas a Títulos e Valores Imobiliários): tributo pago pelos envolvidos nas operações, com base de cálculo diferenciada para cada uma delas (verbo do fato gerador: Operar financeiramente); ITR – Imposto sobre Territorial Rural (verbo do fato gerador: Propriedade



territorial); e IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas (verbo do fato gerador: Possuir grande fortuna); IEG – Imposto Extraordinário de Guerra (verbo do fato gerador: Declarar guerra Externa).

No que se refere aos impostos estaduais que são só Estados e Distrito Federal, o texto constitucional expresso do artigo 155, menciona como sendo estaduais e a verbalização de seus fatos geradores tributários: ITCMD - Imposto de Transmissão “causa mortis” e Doação, de qualquer bem ou direitos (verbo do fato gerador: Transmissão por morte); ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (verbo do fato gerador: circular); e IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (verbo do fato gerador: possuir propriedade veicular).

E existem os impostos municipais previstos no Artigo 156 da Carta Magna de 1988, contendo como verbalização dos fatos geradores: o IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (verbo do fato gerador: possuir ou ter propriedade ou terreno urbano); o ITBI – Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens e Imóveis (verbo do fato gerador: Transmissão por ato inter-vivos); e o ISS – Impostos sobre Serviços (Fato gerador: prestar serviços).

Há de considerar a existência de impostos diretos e indiretos.

Neste sentido, Eduardo Moraes Sabbag (2017, p.559):

O imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible (Exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc.). Por outro lado, o imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (Exemplos: ICMS e IPI).

Abordar-se-á análise sistemática dos impostos em capítulo mais adiante.

## *Taxas*

As taxas são tributos incidentes sobre um fato gerador e que

são aplicados em contrapartida a esse fato gerador, ou seja, a taxa é contrapartida que o contribuinte paga em razão de um serviço público que lhe é prestado ou posto à sua disposição.

Além da contrapartida de um serviço público prestado ou posto à disposição, as taxas também estão relacionadas ao poder de polícia da administração, englobando fiscalizações, alvarás de funcionamento, bem como demais alvarás liberatórios e licenciamentos em geral.

Segundo Luciano Amaro (2010, p. 53): “Como se vê, o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”.

O texto constitucional de 1988 ressalta as taxas no artigo 145, parágrafo II:

Artigo 145, CF/88 (...) II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Neste ponto, Luciano Amaro afirma que (2010, p. 53): “Nossa Constituição claramente adota esse critério, ao atrelar as taxas ao exercício do poder de polícia e à execução de serviço público divisível, permitindo estremá-las dos impostos, não vinculados a nenhuma atuação estatal divisível”.

Os artigos 77 ao 80 do Código Tributário Nacional expressam os conceitos legais sobre as taxas no Sistema Tributário Nacional. Senão vejamos:

Art. 77, CTN. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas.

Art. 78, CTN. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito,

interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.

Art. 79, CTN. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.

Art. 80, CTN. Para efeito de instituição e cobrança de taxas, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público.

Neste sentido, ao observar a leitura dos artigos 77 a 80 do CTN, pode se verificar que a taxa se diferencia do imposto, pois quando se paga uma taxa, em contrapartida tem-se a prestação de um serviço público: pagar uma taxa para retirar passaporte, ou ainda, pagar taxa para estabelecer uma danceteria, restaurante, lanchonete, curtume, entre outros.

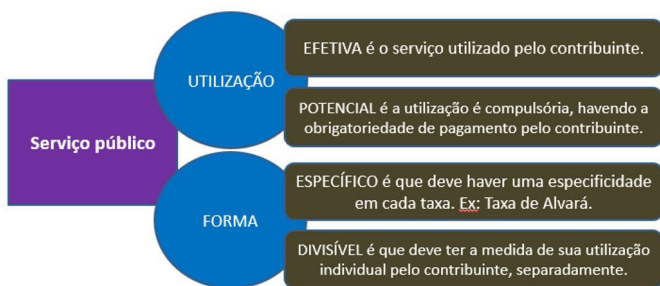
Salienta-se que a taxa possui um caráter de contraprestação, pois existe nela um benefício ou vantagem para o contribuinte.

Luciano Amaro nos remete a exemplo didático sobre contra-prestação (2010, p. 54):

Suponha-se que a legislação proíba os indivíduos, habitantes de certa área densamente povoada, de lançar o esgoto em fossas, pondo à sua disposição o serviço público de coleta de esgoto. Ora, a taxa que for instituída pelo Estado pode ser cobrada de quem tem o serviço à disposição, ainda que não o utilize efetivamente (porque, por exemplo, mantém fechada sua casa ou ainda não a construiu); nenhuma infração de norma administrativa haverá nesta hipótese, mas a taxa será devida.

Na leitura do artigo 79 do Código Tributário Nacional, chega-se a ilustração abaixo que resume de forma esquematizada as taxas no Brasil. Vejamos:

**Figura 16 - Entendimento sobre Taxas.**



**Fonte: o autor.**

No entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 58):

Note-se que a atuação estatal que justifica a cobrança da taxa deve ser especificamente relacionada ao contribuinte. Por isso, quando se tratar de serviço público, este deve ser específico, e divisível, ou seja, deve ser possível determinar a qual contribuinte o serviço está sendo prestado, e quanto desse serviço está sendo aproveitado, utilizado ou posto à disposição desse mesmo contribuinte, individualmente, até para que seja possível dimensionar o valor da taxa a ser exigido de cada sujeito passivo. Também em relação ao poder de polícia, é necessário que este esteja sendo efetivamente exercitado sobre o contribuinte, para que a taxa possa ser cobrada.

Enfim, as taxas existem nas 3 (três) esferas da federação, sendo taxas federais, estaduais e municipais. A título de exemplo, taxas federais: Taxa de laudêmio, Taxa de certificado do Inmetro (Os fabricantes e importadores de brinquedos, por exemplo, pagam uma taxa para receber um laudo do Instituto de Pesos e medidas); Taxa de anuência em guia de importação; (Taxa que é cobrada pelo serviço de avaliar e liberar a importação de produtos) Taxa de registro de produtos saneantes e Domissanitários; Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro; Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação; Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias; Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental; Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos; Taxa de Fiscalização da Aviação Civil – TFAC; Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas; Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários); Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos; Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária; Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro – TFPC; Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta; Q) Taxa de Pesquisa Mineral DNPM; Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica; Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias; Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários; taxas de Saúde Suplementar; Taxa de Utilização do SISCOMEX; Taxa de Utilização do MERCANTE; e Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica.

Existem também as taxas estaduais. Alguns exemplos de taxas administrativas no Estado de SP: Taxa de inscrição em concurso público; Taxa de Emissão de certidões estaduais; e Taxas da JUCESP, Junta comercial do Estado de São Paulo. Existem também alguns exemplos de taxas fiscalizatórias no Estado de SP: Taxa de Licenciamento Anual de Veículo; Taxa de vistoria de veículo automotor; e Taxa de Emissão de documento de identidade. E ainda, alguns exemplos de taxas jurisdicionais no Estado: Taxa de Emolumentos, custas iniciais e finais judiciais; Taxa de casamento civil; Taxa de citação por edital; Taxa de guia de oficial de justiça; e Taxa de certidão de Objeto

e pé.

E as taxas municipais que regulamentam a infraestrutura dos municípios, como por exemplo: Taxa de limpeza e Conservação de vias públicas; Taxa de coleta de lixo urbano; Taxa de Iluminação pública; Taxa de Combate a incêndios; Taxa de Fiscalização de anúncios e propagandas; Taxa de Fiscalização de estabelecimentos comerciais; Taxa de licença e funcionamento de estabelecimentos (alvará municipal para comércio e prestação de serviços); Taxa de estacionamento de veículos automotores em locais públicos; e Taxa de Emissão de certidões municipais.

### *Contribuições de Melhoria*

O texto constitucional de 1988 prevê que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir “contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas, conforme o artigo 145, III.

Frisa-se que na definição do artigo 81 do Código Tributário Nacional, contribuição de melhoria é o tributo cobrado pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra a valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Primeira observação, Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 619) afirma que: “O fato gerador da contribuição de melhoria é a valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. A valorização imobiliária é parte da hipótese de incidência do tributo, sem a qual o fato gerador não se completa”.

O ilustre Celso Antônio Bandeira de Melo (1979) define obra pública como “a construção, edificação, reparação, ampliação ou manutenção de um bem imóvel, pertencente ou incorporado ao patrimônio público”.

Outro ponto importante é o exemplo que Hugo de Brito Machado (2011) utiliza nos seguintes termos:

Caso, por exemplo, seja construída uma estrada, e dessa obra decorra grande valorização para os imóveis situados em suas margens, ter-se-á situação na qual, atendidos os demais requisitos exigidos pela ordem jurídica (v.g., prévia instituição em lei), será possível cobrar a contribuição de melhoria. Cada contribuinte, contudo, não poderá ser obrigado a pagar montante superior ao da valorização de seu imóvel, e o valor arrecadado com todos os contribuintes não pode superar o custo total da obra. Por isso mesmo, para que seja cobrada essa espécie tributária, deve haver transparência e publicidade a respeito dos orçamentos das obras públicas, oportunizando-se aos contribuintes a impugnação dos itens neles descritos, sendo esta, talvez, uma razão pela qual essa exação é pouco comum em nosso País.

Outro ponto relevante no artigo 81 do CTN é o limite global da obra pública.

No entender do Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 640):

O limite global há de ser reconhecido como válido e onipresente, uma vez que continua previsto no Decreto-Lei n. 195/67 (art. 3º, parte final), prevalecendo, assim, até que nova legislação seja editada. O CTN (art. 81, parte final) reportou-se aos limites total e individual, enquanto o dispositivo da vigente Constituição (art. 145, III), silenciando a respeito, nada estabeleceu em contrário, com relação à existência de um limite, apenas, em detrimento de ambos, operando-se, a nosso ver, a recepção do dispositivo.

E finalmente, os limites globais são para retirar o caráter de cobrança de um eventual imposto, ensejando abuso de poder. Pensa neste sentido, o professor Ives Gandra da Silva Martins (2006, p. 15):

Se o poder tributante pretender, em uma obra que custou 10, cobrar 100, a título de contribuição de melhoria, os 90 adicionados teriam estrutura jurídica diversa da contribuição, ganhando conotação de imposto, pois não se relaciona da obra pública a que a contribuição era exigida para realizar.

## *Contribuições Sociais ou Parafiscais*

De acordo com a Constituição, as contribuições sociais ou parafiscais dividem-se da seguinte forma: de seguridade social; outras

contribuições sociais; de intervenção no domínio econômico; de interesse de categorias profissionais ou econômicas; de custeio da iluminação pública.

Mais adiante será estudado o regime de competências dos entes tributantes, mas importante frisar o que ressalta Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 61):

Em princípio, a competência para instituir tais contribuições é privativa da União. Há apenas duas exceções. A primeira é a contribuição de custeio da iluminação pública, que é de competência municipal. A segunda são as contribuições de seguridade social, que também podem ser instituídas por Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, mas desde que cobradas apenas de seus próprios servidores públicos efetivos, para custear suas respectivas aposentadorias ou pensões.

No entendimento de Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 681):

A associação da contribuição à figura do “imposto” parece não ser adequada, porquanto este apoia-se no poder de império, e as contribuições adstringem-se à solidariedade em relação aos integrantes de um grupo social ou econômico, na busca de uma dada finalidade.

A associação da contribuição à figura de taxa também não procede para Luciano Amaro (2010, p. 85) e diz: “ademais, tendo em vista que os fatos geradores das contribuições sociais não são atuações do Estado (cf. art. 195), essas contribuições são irredutíveis à categoria de taxa, cujo fato gerador (art. 145, II, da Constituição, e 77 do CTN) é configurado por uma atividade do Estado”.

Luciano Amaro sobre a Contribuição do serviço de Iluminação Pública (CIP) em sua obra (2010 ) diz:

A contribuição, instituível pelos Municípios e pelo Distrito Federal, para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A da Constituição, acrescido pela EC n. 39/2002) é outra figura que, como taxa, não se legitimaria, dado que se trata de serviço indivisível. Por isso, a Constituição não hesitou em acrescentar essa exação ao rol de tributos que atendem pelo elástico apelido de “contribuição.

Enfim, as contribuições possuem função parafiscal, ou seja, não advém a tributação pelo Poder de Império, mas sim de um tercei-



ro que possui capacidade tributária para arrecadar e esta contribuição se figura como uma exação para um devido fim social e especial.

### *Empréstimos Compulsórios*

O art. 15 do CTN, descreve as hipóteses autorizativas do empréstimo compulsório, quais sejam:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimo compulsórios:

I – guerra externa ou sua iminência;

II – calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III – conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Para Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 654): “o empréstimo compulsório é modalidade autônoma de tributo, perante as demais, cuja diferença específica encontra a sua melhor representação na necessária previsão legal de sua restituibilidade”.

Pagar um tributo e receber a sua restituição no futuro é a principal característica do empréstimo compulsório como uma das espécies tributárias previstas na penta partição fiscal brasileira.

No entendimento de Luciano Amaro (2010, p. 109): “empréstimo compulsório, categoria específica de tributo, cuja legitimidade dependerá do respeito ao regime jurídico próprio dessa espécie (motivação, veiculação por lei complementar etc.) e ao regime jurídico geral dos tributos (legalidade, isonomia etc.)”.

Enfim, neste passo, o texto constitucional de 1988 prevê o empréstimo compulsório no artigo 148:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

E assim, pode se verificar, expressamente, a exação do empréstimo compulsório no Brasil é possível desde que exista uma Lei Complementar que venha a respeitar o descrito no artigo 146 do texto constitucional que demanda as especificações sobre a matéria tributável, fato gerador, e demais caracterizações desta exação fiscal.

## Funções dos Tributos

Segundo a concepção teórico-jurídica tradicional, a função do direito consiste no controle social do comportamento, mediante a imposição de sanções negativas (ideia do Estado liberal clássico) ou positivas (ideia do “*Welfare State*”).

Em Hans Kelsen, por exemplo, a função do direito é eminentemente repressiva, pois trata-se de um aparato coativo que alcança o próprio fim mediante a organização de sanções negativas.

Já Norberto Bobbio refere-se à “função promocional do direito, como um controle social ativo por parte do Estado, que se preocupa em fomentar ações vantajosas para a coletividade.

Neste passo, a função dos tributos no Brasil, podem ser:

- Fiscal: Quando tem como objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Imposto de Renda, por exemplo;
- Extrafiscal: Quando o objetivo é interferir no domínio econômico, buscando regular determinados setores da economia. Esta função atinge o II, IE, IPI e IOF. As mudanças no IPI possuem essa função; e
- Parafiscal: Quando ocorre a delegação, pela pessoa política (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios), mediante lei, da capacidade tributária ativa à terceira pessoa (de direito público ou privado), de forma que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se dos recursos auferidos para a consecução de seus fins.

Por exemplo, o Imposto Territorial Rural é de competência tributária de instituição pela União, e essa pode delegar a capacidade tributária de arrecadação e fiscalização ao Município, conforme o inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal e art. 1º da Lei 11.250 de 2005.

## Vigência, Aplicação e Interpretação da Legislação Tributária

O princípio da territorialidade está dentro do tema de vigência da legislação tributária no espaço.

Uma lei Estadual do ICMS de São Paulo somente terá validade no território de SP e não em outro território. O mesmo se aplica a Lei municipal tributária do município de Bragança Paulista que não será aplicada no Município de Atibaia.

O artigo 101 e 102 do CTN é que tratam da vigência no espaço. Senão vejamos:

Art. 101, CTN. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Art. 102, CTN. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

A questão da aplicação da legislação tributária está no artigo 105 e 106 do CTN. O texto do Artigo 105 do CTN trata dos fatos pendentes e futuros na área tributária e o artigo 106 do CTN trata dos fatos passados.

Quanto aos fatos pendentes e futuros, podemos ver o que diz o artigo 105 do CTN:

Art. 105 – A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início, mas não esteja completa nos termos do Art. 116.

Primeiro, quanto aos fatos futuros, pouco se pode comentar, pois eles se baseiam na regra geral da irretroatividade da norma e da segurança jurídica que determina a aplicação da norma sempre em período posterior ao da publicação, quando o cidadão passa a ter o conhecimento da nova regra imposta aos contribuintes.

Segundo, quanto aos fatos pendentes, temos que verificar que o fato gerador pendente é aquele que teve um início, mas ainda não se completou pela inexistência de todas as circunstâncias materiais necessárias e indispensáveis à produção de seus efeitos.

Por outro lado, quanto aos fatos passados, reza o artigo 106 do CTN:

Art. 106 – A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Desta forma, a lei retroage apenas em duas situações especiais: leis interpretativas (sem a aplicação de penalidade retroativa); e ato não definitivamente julgado.

A lei interpretativa poderia retroagir apenas para excluir uma penalidade e não para impor uma nova penalidade.

A segunda hipótese de aplicação retroativa a fatos passados está nos atos não definitivamente julgados, sob pena de se violar o disposto no artigo 6º da LICC, e ainda assim, desde que representem uma irretroatividade benigna.

A irretroatividade benigna prevista no artigo 106 do CTN é aplicável nos casos em que represente redução/exclusão de punição, ora: deixar de definir como infração; deixar de considerar contrário à exigência legal; e estabelecer penas menos severas.

Importante frisar que nos casos que não houver legislação tributária expressa, será aplicada pela ordem: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público; e a equidade. Tal disposição, se encontra no artigo 108 do Código Tributário Nacional:

Art. 108, CTN. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

- I - a analogia;
- II - os princípios gerais de direito tributário;
- III - os princípios gerais de direito público;
- IV - a equidade”.

A interpretação da analogia e da equidade são de forma restritivas. Senão vejamos:

Artigo 108, CTN. (...)

§ 1º - O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º - O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

O artigo 109 do CTN permite a utilização dos princípios do direito privado na interpretação e integração da legislação tributária. Senão vejamos:

Art. 109, CTN. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Também temos a interpretação literal da legislação tributária, ora descrita no artigo 111 do CTN. Senão vejamos:

Art. 111 – Interpreta-se literalmente 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

E por último, temos a interpretação favorável ao contribuinte, ora prevista no artigo 112 do Código Tributário Nacional:

Art. 112, CTN. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

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

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O princípio “*in dubio pro reo*”, neste caso do artigo 112 do CTN se transforma “*in dubio contra fiscum*”.

No entendimento de Paulo Caliendo (2014, p. ):

O critério de interpretação *in dubio contra fiscum* não se confunde com uma regra geral de interpretação aplicável a todos os momentos interpretativos, mas tão somente para os casos onde existem mais de uma interpretação possível, que conduzem a resultados diversos para os contribuintes, sendo um deles menos favorável ao mesmo.

O direito tributário evolui, por tal fato, denomina-se direito tributário contemporâneo o título deste livro. É o que ocorre na evolução do entendimento no que se refere ao princípio do “*in dubio contra fiscum*”.

E mais uma vez, ressalta-se o pensamento de Paulo Caliendo (2014, p. 190):

A moderna doutrina tributária e o constitucionalismo contemporâneo fundaram algumas indagações cruciais ao embate com o dogma trazido pela tradição anterior de interpretação conforme o célebre brocardo de Modestino. Novas compreensões foram introduzidas no sentido de relativizá-lo, tais como: i. nem sempre ser *contra fiscum* é *pro libertate*; ii. nem sempre ser *contra fiscum* é *pro livre iniciativa ou individualismo* e; iii. nem sempre *contra fiscum* é a favor da capacidade contributiva. Vejamos, pois, o caso de um contribuinte que sofre com a concorrência desleal por parte de concorrente que sistematicamente faz uso de esquemas

societários ou tributários maliciosos, artificiosos, vazios de sentido econômico e adquire por força da má-fé vantagem econômica sem substrato na eficiência negocial.

Neste passo, surge a evolução deste princípio e que é denominado de princípio "*in dubio pro fisco*". E neste, o que se caracteriza é o ato eivado de má-fé do contribuinte para com o fisco. E assim, finalmente, aplica-se o critério "*in dubio pro fisco*", igualmente apresentado como um modo de combate ao comportamento fraudulento por parte do contribuinte.

## Competência Tributária

A Competência tributária define quem pode criar os tributos em nosso país.

Entende o Doutor Roque Antônio Carraza (2000, p. 331): "é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas".

Neste ponto, o ente tributante da União, Estados, Distrito Federal e Municípios possuem o poder de instituir o tributo, conforme demanda de texto de lei no espaço territorial que detenha a competência para a sua atribuição da administração pública direta, ora pessoas jurídicas de direito público interno.

Pensa Josiane Minardi (2018, p. 47):

A Constituição Federal, ao conceder a competência tributária às pessoas jurídicas de direito público interno para criar tributos, concedeu, igualmente, para aumentar a carga tributária (majorando alíquota e base de cálculo do tributo), bem como reduzir a tributação (adotando o procedimento inverso), e, ainda, de suprimi-la, conceder benefícios fiscais, isenções, remissões, anistias ou simplesmente não tributar

Salienta-se que a competência tributária não cria tributos, mas outorga poderes para que o ente competente faça por meio de seu processo legislativo.

Então, existe uma diferença entre a competência tributária e a competência de legislar sobre a matéria tributária. Ilustração abaixo, exemplifica a diferença.

**Figura 17 - Diferença entre competência tributária e a competência de legislar em Direito Tributário.**

Competência tributária	Competência para legislar em Direito Tributário
Criação, Instituição e Majoração de Tributos	Leis que versem sobre tributos já instituídos e relações jurídicas a eles pertinentes

**Fonte: Página 48, Josiane Minardi. Manual de Direito Tributário. 5ª edição, JusPodivm, São Paulo, 2018.**

A base legal da competência tributária está nos artigos 145, 148 e 149, bem como nos artigos 153, 155 e 156 da CF quando classifica os tributos brasileiros e lhe denominam as pessoas jurídicas de direito público competentes.

Enfim, o artigo 6º e parágrafo único do CTN prevê a competência tributária. Senão vejamos:

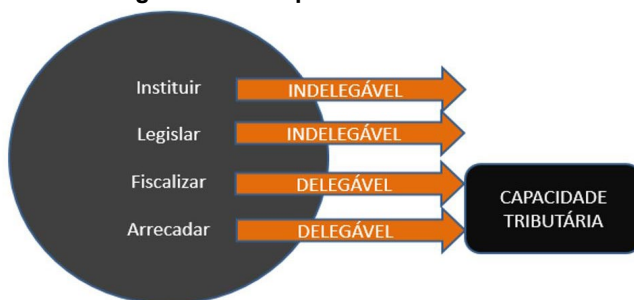
Art. 6º - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Com base no que se depreende na leitura do artigo 6 do CTN, podemos considerar que a referida competência plena abrange quatro capacidades, devidamente ilustradas abaixo:



**Figura 18 - Competência Tributária.**



**Fonte: o autor**

Admitir a delegação de competência seria permitir que a rígida repartição de competências fosse alterada por ato infraconstitucional.

Contudo, frisa-se ser importante também as observações sobre a competência para legislar em direito tributário.

Neste passo, a Constituição Federal de 1988 relegou aos municípios a possibilidade arrecadatória de poucos tributos. Ao realizar a leitura do contido no exposto do artigo 156 da Carta Magna de 1988, há a possibilidade de instituir impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana; sobre serviços de qualquer natureza e transmissão intervivos, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis (excetuado os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição) por natureza ou acessão física. Também é possível instituir taxas, conforme preveem os artigos 23 a 25, contribuição de melhoria, conforme prevê o artigo 145, inciso III e contribuição social, cobrando de seus servidores para em benefício destes, do regime previdenciário que trata o artigo 40, conforme acrescido pela Emenda Constitucional nº 41, de 2003.

Mas, necessário ainda se atentar para a competência dos municípios instituir uma contribuição para o custeio da iluminação pública, como estabeleceu a Emenda Constitucional nº 39, de 2002, incluindo o artigo 149-A na Carta Magna.

E ainda, dentro da Ordem Constitucional ora vigente, conjuntamente com a autonomia municipal, a competência tributária municipal é um elemento essencial na vida municipal, podendo afirmar que a

competência tributária municipal, além dos elementos autorizativos pela Constituição da República, consiste na arrecadação de tributos para os cofres públicos, sendo resultante este poder de arrecadar da competência impositiva na Lei Maior.

E mais, as pessoas físicas e jurídicas estão domiciliadas nas cidades, e assim, portanto, quando se aborda a competência para legislação em direito tributário nos municípios, se aproxima do cotidiano dos cidadãos e advogados tributaristas quando do momento de suas atuações administrativas ou judiciais na defesa do direito tributário mais próximo da vida dos contribuintes nos municípios.

E neste sentido, a lei tributária municipal, por ordem constitucional, deve atender às diretrizes traçadas pela Lei Maior, donde se origina a ordem tributária pátria. E assim, inexistente a possibilidade de criação de tributo que não esteja previsto na ordem constitucional.

No entanto, a competência tributária dos municípios também é vista da mesma forma por Paulo de Barros Carvalho (1982), que afirma:

A competência tributária é a possibilidade, a virtualidade de inovar a ordem jurídica mediante a edição de regras de direito. Portanto, somente as pessoas políticas de direito constitucional interno – União, Estados e Município – é que podem estar investidas desta possibilidade. No meu entender, têm competência tributária no Brasil apenas as três pessoas políticas do direito constitucional interno: União, Estados e Municípios.

Logo, nada obsta de definir a competência tributária dos municípios como parte do poder conferido pelo constituinte à federação em sua autonomia fazendária e tributária, sendo essa a capacidade do Município ao utilizar-se efetivamente do seu poder de tributar com a capacidade imposta pela Constituição Federal.

Enfim, deste modo, compete ao município além da instituição dos tributos já mencionados, majorar, reduzir e personalizar às necessidades do município.

Exemplo desta personalização, cumulado com a necessidade municipal, ocorreu com a edição do Decreto Nº 56.589, de 10 de novembro de 2015, expedido pelo Prefeito Municipal de São Paulo à

época, Fernando Haddad, que instituiu a cobrança progressiva Imposto Predial e Territorial Urbano, sendo defendido pela municipalidade para combater a existência de edificações ociosas dentro da área de jurisdição paulistana.

Tal tomada de decisão está deliberada constitucionalmente, prevista nos artigos 182, parágrafo 4º, Inciso II da Carta Magna, acerca da política urbana para os municípios, em especial, necessidade de regulamentar o IPTU progressivo por lei de competência municipal, e determinada norma fazer parte da legislação urbanística para melhor adequação ao bem-estar e qualidade de vida na urbe.

Assim, com a plena execução das competências tributárias, os municípios em sua autonomia real podem utilizar-se para executar as diretrizes estabelecidas na Constituição Federal, conforme resta demonstrado no pensamento acima e abaixo descrito na regulamentação do IPTU progressivo na Capital paulista, conforme diz o artigo 2º Decreto nº 56.589, de 10 de novembro de 2015 (São Paulo, 2021):

Art. 2º O imóvel caracterizado como solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, cujo proprietário tenha sido regularmente notificado para promover seu adequado aproveitamento e tenha descumprido as condições e os prazos estabelecidos para parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, será tributado pelo IPTU Progressivo no Tempo, mediante aplicação de alíquotas majoradas anualmente pelo prazo de 5 (cinco) anos consecutivos até atingir a alíquota máxima de 15% (quinze por cento).

§ 1º Considera-se ocorrido o fato gerador do IPTU Progressivo no Tempo em 1º de janeiro do exercício subsequente ao da constatação do descumprimento, por parte do proprietário, das condições e dos prazos estabelecidos para parcelamento, edificação ou utilização compulsórios, desde que o descumprimento perdure até essa data, e, em 1º de janeiro de cada exercício seguinte, até que se cumpra a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar o imóvel ou que ocorra a sua desapropriação.

§ 2º A alíquota a ser aplicada a cada ano no cálculo do IPTU Progressivo no Tempo será igual ao dobro do valor da alíquota do ano anterior, respeitado o limite estabelecido no “*caput*” deste artigo.

§ 3º No primeiro ano de aplicação do IPTU Progressivo no Tempo, o valor da alíquota do ano anterior, mencionado no § 2º deste artigo, será aquele que foi ou teria sido aplicado para a apuração do IPTU no exercício anterior, em conformidade com os artigos 7º, 8º e 27 da Lei nº 6.989, de 29 de dezembro de 1966, com a redação dada pela Lei nº 13.250, de 27 de dezembro de 2001, desconsiderando qualquer isenção, acréscimo, desconto ou limite de diferença nominal entre exercícios.

§ 4º A majoração das alíquotas prosseguirá com a mesma base, mesmo que em exercícios posteriores ocorra alteração de dados cadastrais do imóvel que implique enquadramento diverso do adotado conforme disposto no § 3º deste artigo.

§ 5º O lançamento do IPTU Progressivo no Tempo será efetuado na seguinte conformidade:

I - lançamento regular do IPTU em conformidade com os artigos 7º, 7º-A, 8º, 8º-A, 27 e 28 da Lei nº 6.989, de 1966, com alterações posteriores, sem qualquer desconto na base de cálculo, isenção do tributo ou outros benefícios fiscais;

II - lançamento complementar do IPTU Progressivo no Tempo, que consiste no produto do valor venal do imóvel, sem qualquer desconto, pela alíquota apurada conforme os §§ 2º, 3º e 4º deste artigo, subtraído do valor lançado conforme o inciso I deste parágrafo.

§ 6º O lançamento complementar a que se refere o inciso II do § 5º deste artigo conterà aviso indicando tratar-se de tributação em razão do descumprimento da função social da propriedade.

§ 7º Comprovado o cumprimento da obrigação de parcelar, edificar ou utilizar o imóvel, ocorrerá o lançamento do IPTU no exercício seguinte sem a aplicação das alíquotas previstas neste decreto. § 8º Enquanto o proprietário atender às condições e aos prazos estabelecidos para o parcelamento, edificação ou utilização compulsórios do imóvel, considera-se comprovado o cumprimento da respectiva obrigação, para fins do disposto nos §§ 1º e 7º deste artigo.

§ 9º O IPTU Progressivo no Tempo aplica-se, inclusive, aos imóveis que possuem isenção.

§ 10. É vedada a concessão de isenções, anistias, incentivos ou benefícios fiscais relativos ao IPTU Progressivo no Tempo.

A competência para legislar em matéria tributária ofertada pela Constituição Federal de 1988 vai além da competência tributária municipal do artigo 156 da Carta Magna, observando a competência interna de legislar dos municípios sobre fatos e situações jurídicas que envolvam a tributação e os contribuintes.

E assim, torna-se importante as considerações sobre os tipos de competências e também as suas características.

### *Tipos de Competências*

Os tipos de competência são: privativa, comum, cumulativa, especial, residual e extraordinária.

Como o próprio nome diz, é privativa, ou seja, exclusiva para instituição de tributo específico.

Na competência privativa, apenas o ente elencado expressamente na Constituição pode criar o tributo através de seu processo legislativo competente. Exemplo: O Município e o DF podem instituir a criação e modificação do IPTU, ITBI, ISS. Exemplo2: A União pode instituir a criação e modificação do II, IE, IOF, IPI, IR, ITR. Exemplo 3: Os Estados podem instituir a criação de IPVA, ITCMD, ICMS.

Já a competência comum é aquela que não existe exclusividade, podendo ser instituído por qualquer dos Entes da Federação, assim como ocorre com as taxas, que podem ser taxas municipais, estaduais ou federais.

A competência pode ser cumulativa no que se refere ao artigo 147 do texto constitucional, ou seja, o Distrito Federal cumular a competência dos Municípios. OU ainda, quando a União cumula nos Territórios Federais, caso seja criado algum, os impostos estaduais e municipais, desde que, com relação a estes últimos, o Território não seja dividido em municípios.

A competência é especial no momento que se depreende a leitura do artigo 148 e 149 ambos da carta Magna, no que tange aos empréstimos compulsórios e contribuições especiais que são sempre da União, exceto a CIP (Municípios e DF) e a contribuição previdenciária, e ainda a contribuição dos regimes próprios da previdência social (RPPS) dos Estados. Distrito Federal e Municípios.

Por outro lado a competência residual, outorga a União para que desejando, crie novos impostos não previstos no texto constitucional original.

A competência residual está no artigo 154, inciso I da CF/88. E assim temos, com principais características da competência residual: aplica-se, tão somente, a impostos; competência da União; instituição apenas por lei complementar; e devem ser não cumulativos; não podem ter fato gerador de outros impostos; e não podem ter base de cálculo de outros impostos.

E finalmente, a competência extraordinária está prevista no art. 154, inciso II da CF/88. Permite a União a criação de impostos extraordinários em caso de guerra ou sua iminência. O imposto extraordinário de guerra deverá ser suprimido no fim da guerra, mas não terá o dinheiro devolvido após a cessação das causas. O empréstimo compulsório é que deverá retornar aos cidadãos que o recolheram.

Ilustra-se no esquema a seguir, a repartição de competência tributária no Brasil, e os artigos correspondentes na Carta magna de 1988:

**Figura 19 - Repartição da competência Tributária.**

Tributo	Ente	Artigo
Impostos, taxas e contribuição de melhoria	União, Estados, DF e Municípios	145
Empréstimos compulsórios	União	148
Contribuições especiais	União	149
Contribuição de Iluminação Pública	Municípios e DF	149-A
Impostos federais	União	153
Novos impostos e impostos extraordinários	União	154
Impostos estaduais	Estados e DF	155
Impostos municipais	Municípios e DF	156
Contribuições para seguridade	União	195
Contribuições para regime próprio de previdência	União, Estados, DF e Municípios	149, § 1º
Novas contribuições para seguridade	União	195, § 4º

**Fonte: Câmara dos Deputados. (Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/texto-base-da-consultoria-legislativa>)**

## *Características da Competência Tributária*

A competência tributária apresenta cinco características importantes. Neste ponto, são elas: indelegabilidade, facultatividade, incaducabilidade, inalterabilidade e irrenunciabilidade.

A indelegabilidade pode ser vista que somente o ente federativo que institui e que pode alterar a sua criação.

Pensa Minardi (2018, p. 49):

A base do Princípio do Federalismo está na autonomia dos Entes Federativos, por esse motivo há a repartição do Poder de Tributar entre eles. Quando a Constituição outorga o poder para os Entes Federativos, ela estabelece exatamente quais serão os tributos de competência de cada um. E, justamente em razão do Princípio do Federalismo, a Carta Maior determina que tal competência seja indelegável, isto é, intransferível. O Ente Federativo não poderá transferir a sua competência tributária, muito menos invadir a de outro. Assim, se a Constituição outorgou poder para a União instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), apenas ela poderá fazê-lo, mais ninguém.

O artigo 7º do CTN preceitua:

A Competência Tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3 do artigo 18 da Constituição.

A delegação é possível no que tange à fiscalização e arrecadação, sendo esta a capacidade tributária, mas não se pode delegar o poder de instituir e legislar o tributo, ora competência tributária.

Neste ponto, menciona-se, também, que pela literalidade do artigo 7º do CTN, a capacidade ativa tributária só pode ser delegada para uma pessoa jurídica de direito público. Ilustra-se abaixo esta característica:

**Figura 20 - Competência x capacidade tributária.**



**Fonte: Página 50, Josiane Minardi. Manual de Direito Tributário. 5ª edição, JusPodivm, São Paulo, 2018.**

O direito de instituir o tributo não prescreve, ora seja, o princípio da incaducabilidade. Se o ente competente não exerce o seu poder de legislar, nunca haverá a prescrição, ou seja, nunca caducará este direito.

A inalterabilidade significa a possibilidade de ampliação e ou alteração, por parte do poder tributante, da competência tributária outorgada constitucionalmente. Assim, só o ente competente possui o poder de alterar, ou seja, se o poder competente não exerce o poder de alterar, ninguém poderá alterar no lugar daquele ente competente, ora inalterabilidade.

Temos a inalterabilidade, no artigo 8º do CTN, quando expressa que: *“o não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído”*.

E por último, a irrenunciabilidade, significa que um ente político não pode renunciar o direito de instituir ou criar tributo em nome de outro ente político.

Outrora, havendo conflito de competência em matéria tributária, lei complementar disporá sobre a competência entre União, DF. Estados e Município, conforme artigo 146 da CF/88.



# CAPITULO 4

## PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

A Carta Magna de 1988 estabeleceu no título VI, os limites do poder de tributar dos entes competentes tributantes através dos princípios constitucionais tributários.

O que se verifica aqui nesse capítulo é o estudo dos valores constitucionais principiológicos como mecanismo de defesa os contribuintes no Estado Democrático de Direito, bem como os deveres dos entes tributantes em não violar tais princípios, pois estarão causando um abuso de poder, violando direitos dos contribuintes previstos na relação jurídica tributária com o fisco federal, distrital, estadual ou municipal.

E assim, aqui se abordará o princípio da legalidade tributária, princípio da Anterioridade, princípio da anterioridade nonagesimal, princípio do efeito imediato, princípio da irretroatividade tributária, princípio da isonomia tributária, princípio da capacidade tributária, princípio da vedação do confisco, princípio da liberdade de tráfego, princípio da uniformidade geográfica, princípio da territorialidade, princípio da não cumulatividade, princípio da Seletividade e princípio da transparência fiscal.

### Definição e Conceitos de Princípios

A Constituição Federal de 1988, contém em seu texto os chamados princípios constitucionais tributários, normas cujo conteúdo se sobrepõe às demais, tanto em razão de sua natureza constitucional quanto em decorrência de sua importância para a harmonia do sistema tributário.

Isto é, princípios são proposições estruturantes dos sistemas, situação que se maximiza quando os princípios são impressos no ordenamento constitucional.

Os princípios constitucionais norteiam a atividade infraconstitucional e balizam o sistema jurídico.

Segundo Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 53): “os princípios constitucionais tributários, que regulam a tributação, são considerados limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Neste passo, o texto constitucional de 1988, contempla os limites do poder de tributar dos entes tributantes através dos princípios constitucionais tributários.

Frisa-se no entendimento de Eduardo Moraes Sabbag (2019, p. 53) que “o poder de tributar é, em verdade, um poder de direito, lastreado no consentimento dos cidadãos, destinatários da invasão patrimonial, tendente à percepção do tributo. Se há em seu emprego uma parcela de força, ela se mostra institucionalizada, dotada de juridicidade”.

E mais, Ruy Barbosa Nogueira (1973, p. 40) assevera que “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”.

Mas esta soberania do Estado não pode conter abuso de poder. E aí está o ponto do Estado Democrático de Direito no que se refere à tributação. Neste passo, os limites do poder de tributar através dos princípios constitucionais tributários possuem distintas espécies, distinguindo-os, conforme sua abrangência.

Existem princípios de alcance erga omnes, isto é, “em relação a todos” os contribuintes e entes tributantes.

E existem os princípios de abrangência diferida, cujo rol de destinatários é restrito, ou seja, aplicam-se a determinados tributos e entes tributantes.

Os princípios constitucionais tributários com efeito “erga omnes” são os princípios vinculados à segurança jurídica, tais como: Legalidade tributária (art. 150, inciso I da CF/88); Anterioridade ou anualidade (art. 150, inciso III, alínea “b” da CF/88); Princípio da anterioridade nonagesimal tributário (art. 150, III, alínea “c” da CF/88); Princípio do efeito imediato tributário (art. 150, inciso I da CF/88); Ir-

retroatividade (art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal);

Por outro lado, existem os princípios de justiça fiscal, ou seja, estabelecem o equilíbrio financeiro entre o contribuinte e o entre tributado, sendo eles: Isonomia (artigo 150, inciso II da Constituição Federal); Liberdade de Tráfego (artigo 150, inciso V da Constituição Federal); Vedação ao Confisco (artigo 150, inciso IV da Constituição Federal); Capacidade contributiva Artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal; Uniformidade geográfica (artigo 151 da Constituição Federal); e Transparência Fiscal (Lei Complementar Federal n. 101/200).

E existe os princípios constitucionais tributários de abrangência diferida, cujo rol de destinatários é restrito, são: Progressividade (IR, ITR, IPTU); Não cumulatividade (IPI, ICMS); Seletividade (IPI, ICMS).

Enfim, analisa-se a seguir, cada princípio constitucional tributário e seus valores principiológicos como limites de tributar na relação jurídica do fisco tributado com os contribuintes.

## Valores Constitucionais Principiológicos de Direitos e Deveres da Relação Jurídica Tributária

Os valores constitucionais principiológicos de direitos e deveres estabelecem à harmonia e equilíbrio na relação jurídica tributária, pois o abuso de poder do Estado em Tributar, pode levar o contribuinte a se defender e impetrar mandado de segurança contra a autoridade do Estado que ferir direito líquido e certo previsto nos princípios constitucionais tributários nhoque se refere ao abuso de poder de não respeitar os limites principiológicos descritos no texto constitucional de 1988.

O contribuinte que não cumpre com o dever previsto nos princípios constitucionais tributários, poderá sofrer um processo administrativo vinculado de cobrança do crédito tributário pelo ente tributado, e as exações não sendo pagas pelo contribuinte, poderá até haver uma consequente ação de execução fiscal.

Neste passo, analisa-se os princípios de segurança jurídica, bem como os princípios de justiça fiscal e os princípios de abrangência diferida.

### *Princípio da Legalidade Tributária*

O princípio da legalidade tributária é reflexo direto do Estado Democrático de Direito, tendo como função primordial limitar a possibilidade de que os tributos sejam exigidos ou aumentados somente através de dispositivos legais.

A segurança jurídica deste princípio decorre da lei que institui o tributo, bem como a forma que esta lei estabelece competência, matéria tributável, bem como a sua interpretação literal da relação jurídica tributária entre o fisco e o contribuinte.

O princípio da legalidade está expresso no texto constitucional de 1988 da seguinte forma:

Art. 150 C/F/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

I. exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Segundo Paulo Caliendo (2019, p. 143): “o princípio da legalidade possui conteúdo e eficácia de regra geral para instituição ou majoração de tributos. Sua inobservância acarreta a inconstitucionalidade ou ilegalidade do ato normativo (decreto, portaria etc.)”.

O professor Hugo de Brito Machado (2004, p. 35) diz: “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”.

Já o Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 63) pensa:

No plano axiológico, o princípio da legalidade tributária, abrindo-se para a interpretação, apresenta-se carregado de carga valorativa, sendo informado pelos ideais de segurança jurídica e justiça, vetores que não podem ser solapados na seara da tributação.

Entende-se assim que esse princípio reforça, na área tributária,

o comando contido no art. 5º, inciso II da Constituição, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

Assim, o princípio da legalidade tributária cria uma garantia aos contribuintes, impondo uma restrição ao Poder Público.

E mais, o princípio da legalidade significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer as leis.

Assim, o processo legislativo deve fazer parte integral do princípio da legalidade tributária para criar ou majorar um tributo.

A lei ordinária e a lei complementar serão à base do princípio da legalidade tributária para a criação do tributo.

O artigo 97 do Código Tributário Nacional prevê o princípio da restrita legalidade, ou seja, lei ordinária e complementar são as legislações em regra para instituir, criar e majorar tributos.

Mas existe a exceção no aspecto *lato sensu*, ao princípio da legalidade (Lei ordinária e complementar) quanto a criação do tributo, é o chefe do Poder executivo pode fazer uma Medida Provisória ou um Decreto, principalmente se a matéria for urgente e de relevante interesse nacional ou o Congresso Nacional estiver em recesso, ou em casos de guerra ou calamidade pública, serão estes os casos da Medida Provisória. Todavia, a Medida Provisória deve passar pelo processo legislativo para se transformar em lei (*lato sensu*), senão irá ferir o próprio princípio da legalidade tributária.

As Medidas Provisórias podem criar ou majorar tributos, com exceção daqueles que necessitam ser instituídos por Lei Complementar. Todavia, a cobrança de impostos instituídos por meio de MP só poderá ser feita no ano seguinte se a MP tiver sido convertida em lei até o último dia do ano em que tenha sido editada (Art. 62, §2º, da CF). Ou seja, impostos criados ou majorados por MP respeitam as anterioridades tomando como referência a data da conversão em lei (diferente do que ocorre com as outras espécies).

Ressalta de forma importante a exceção ao princípio da legalidade, Paulo Caliendo (2019, p.147/148) ao dizer:

São exceções constitucionalmente autorizadas ao princípio da legalidade: a extrafiscalidade, a criação de obrigações acessórias, a alteração da base de cálculo de alguns tributos e a alteração de alíquotas com limites estabelecidos em lei, por órgão administrativo. A extrafiscalidade está prevista no texto constitucional, que autoriza o uso de decretos com o sentido de facilitar o uso de instrumentos de regulação de determinadas políticas públicas, tais como política industrial (IPI); financeira (IOF); importação (II) e exportação (IE). O STF tem entendido que é possível a criação de obrigações acessórias por meio de decretos. Esta leitura do art. 150, I, da CF entende que se exige lei unicamente para a instituição ou majoração de tributos, nada dispondo, contudo, para as obrigações acessórias (local de pagamento, modo de pagamento ou entrega de declarações fiscais). A proliferação de obrigações acessórias em nosso sistema decorre diretamente desse permissivo.

Vislumbra-se que na exceção ao princípio da legalidade na forma stricto sensu, quanto a majoração do tributo, temos os impostos reguladores da economia do mercado nacional, compreendendo-se os impostos de Importação, Exportação, Operação Financeira e Produtos industrializados, bem como a CIDE combustíveis e ICMS combustíveis.

Os 4 (quatro) impostos federais que regulam a economia poderão sofrer majoração de alíquotas, aumentadas ou diminuídas, ou isentas por Medida Provisória e Resoluções da CAMEX (Câmara de Comércio Exterior do Ministério).

Já a CIDE combustíveis e o ICMS combustíveis poderão sofrer majoração de alíquotas, aumentadas ou diminuídas, ou isentas por Decreto presidencial ou estadual.

Não existe necessidade de processo legislativo quando por Resoluções da CAMEX (Câmara do Comércio Exterior) ou Decreto presidencial ou estadual.

Ilustra-se na figura abaixo, o esquematizado resumo acerca do princípio constitucional da legalidade.

**Figura 21 - Princípio da Legalidade Tributária.**



**Fonte: o autor.**

Frisa-se que a mera atualização monetária da base de cálculo dos tributos (a exemplo do que ocorre anualmente com base de cálculo do IPTU), não é considerada majoração de tributo por força do comando disposto no art. 97, §2º do CTN.

Assim, a simples atualização monetária da base de cálculo do tributo, desde que realmente limitada a recompor perdas inflacionárias, pode ser feita por ato normativo infralegal, mesmo que importe em aumento nominal da quantia a ser paga pelo contribuinte.

Por outro lado, a modificação da base de cálculo do tributo de modo a torná-la mais abrangente, resultando em tributo mais oneroso, é equiparada à majoração de tributo (Art. 97, §1º, do CTN), estando sujeita, portanto, ao princípio da legalidade.

E por último, a mera alteração da data de pagamento do tributo não depende de lei, podendo ser promovida por simples ato infralegal, mesmo que importe em antecipação do vencimento, prejudicial ao contribuinte. É que, segundo o art. 160 do CTN, o prazo de pagamento dos tributos é fixado pela “legislação tributária”, expressão esta que contempla, além das leis e dos tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares (vd. arts. 96 e 100 do CTN).

## *Princípio da Anterioridade*

A previsão legal do princípio constitucional da anterioridade está no art. 150, III, alínea “b” da atual Carta Magna, sendo a proibição da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Neste sentido, o texto constitucional de 1988 para Hugo de Brito Machado (2018, p. 81) é: “para dar maior segurança jurídica aos contribuintes (...) além de a lei tributária não poder alcançar fatos ocorridos antes de sua vigência, a mesma também não pode, em regra, tributar fatos ocorridos no mesmo exercício de sua publicação”.

Frisa-se que o princípio é aplicável apenas em caso de instituição e aumento de tributo. Contudo, a revogação da isenção não precisa respeitar o princípio da anterioridade. Neste ponto, revogada a isenção, o sujeito passivo passa a ser devedor do tributo no dia seguinte, conforme a interpretação do Supremo Tribunal Federal no que se refere ao artigo 104, inciso III, do CTN. Com o fim da isenção surge a obrigação tributária. Neste sentido a Súmula 50 do STF: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

E por fim, ainda existem 9 (nove) exceções ao princípio da anterioridade, possuindo vigência a instituição e majoração antes do exercício no ano seguinte, respeitando ao princípio *nonagesinal* (comentado a seguir neste livro), ou seja, com vigência em 90 dias da data da publicação da lei, inserido pela Emenda Constitucional n. 42/2003 no artigo 150, Inciso III, alínea “C” da Constituição Federal de 1988. E assim, as exceções ao princípio da anterioridade são atribuídas aos seguintes tributos: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Contribuição sobre Intervenção do Domínio Econômico dos combustíveis (CIDE-combustíveis), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços sobre Combustíveis (ICMS-combustíveis), Contribuições sociais para Seguridade Social, Empréstimo compulsório na calamidade ou motivo de Guerra e Imposto Extraordinário de Guerra.



## *Princípio da Anterioridade Nonagesimal*

O princípio da anterioridade nonagesimal incluído no texto constitucional pela EC nº 42/03, veda a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, restando expresso no artigo 150, inciso III, alínea “C” da Constituição Federal de 1988.

Aqui também se aplica a Súmula 50 do STF: “Norma legal que altera o prazo de recolhimento de obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade”.

Existem 8 (oito) exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal, e que permitem a vigência da majoração do tributo com efeito imediato após a publicação da lei tributária, ou seja, no dia seguinte da publicação, sendo eles: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto de Renda, Imposto sobre operação Financeira, Imposto Extraordinário de Guerra, Empréstimo Compulsório em caso de calamidade ou guerra externa, alteração das bases de cálculo do IPTU, alterações das bases de cálculo do IPVA. Passando a serem comentados no princípio abaixo.

## *Princípio do Efeito Imediato*

O princípio do efeito imediato possui a denominação “**PAGA JÁ JÁ**”, ou seja, realizada alteração de alíquota, paga de imediato a nova alíquota. Assim estão nesta regra: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Operações Financeiras, como impostos reguladores da economia, e ainda Imposto Extraordinário de Guerra por calamidade pública ou Guerra, sendo por motivos relevantes e urgentes a entrada em vigor por meio de Medida Provisória ou Resolução da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX).

Enfim, determinados tributos acima, entram em vigor no dia seguinte da data da publicação da lei, ou seja, com efeito imediato de cobrança para o contribuinte, respeitando o princípio da legalidade tributária por motivos de urgência e relevância, dando força de lei para Medida Provisória, conforme artigo 62 da CF/1988, e ainda, força de lei para Resoluções da CAMEX através do Decreto 11.428/2023, que dispõe sobre a Câmara de Comércio Exterior - CAMEX.

Segundo o artigo 1º do Decreto 11.428/2023, A Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, da Presidência da República, tem por objetivo a formulação, a adoção, a implementação e a coordenação de políticas e de atividades relativas ao comércio exterior de bens e serviços, aos investimentos estrangeiros diretos, aos investimentos brasileiros no exterior e ao financiamento às exportações, com vistas a promover o aumento da produtividade da economia brasileira e da competitividade internacional do País.

Neste passo, integram a CAMEX, conforme o artigo 2º do Decreto 11.428/2023: I - o Conselho Estratégico; II - o Comitê-Executivo de Gestão; III - o Conselho Consultivo do Setor Privado; IV - o Comitê de Financiamento e Garantia das Exportações; V - o Comitê de Alterações Tarifárias; VI - o Comitê de Defesa Comercial e Interesse Público; VII - o Comitê Nacional de Facilitação de Comércio; VIII - o Comitê Nacional de Investimentos; IX - o Ombudsman de Investimentos Diretos; e X - o Ponto de Contato Nacional para a Implementação das Diretrizes para as Empresas Multinacionais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico.

A CAMEX possui um Conselho Estratégico que irá votar e definir as políticas comerciais e fiscais externas e internas. Neste passo, conforme o artigo 3º do Decreto 11.428/2023, o Conselho Estratégico é composto pelos seguintes membros: I - Vice-Presidente da República, que o presidirá; II - Ministro de Estado da Casa Civil da Presidência da República; III - Ministro de Estado do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços; IV - Ministro de Estado das Relações Exteriores; V - Ministro de Estado da Fazenda; VI - Ministro de Estado da Agricultura e Pecuária; VII - Ministro de Estado do Planejamento e Orçamento; VIII - Ministro de Estado da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos; IX - Ministro de Estado da Defesa; e X - Ministro de Estado da Defesa; XI - Ministro de Estado de Minas e Energia; e XII - Ministro de Estado do Desenvolvimento Agrário e Agricultura Familiar.

E o preparo e deliberações das questões técnicas comerciais e fiscais, externas e internas são atribuídas pelo Comitê-Executivo de Gestão. Neste passo, frisa-se que conforme o artigo 6º do Decreto

n. 11.428/2023, o Comitê-Executivo de Gestão compete: I - orientar a política aduaneira, observadas as competências específicas do Ministério da Fazenda; II - formular orientações e editar regras para a política tarifária na importação e na exportação; III - estabelecer as alíquotas do imposto sobre a exportação, observadas as condições estabelecidas em lei; IV - estabelecer as alíquotas do imposto de importação, observadas as condições e os limites estabelecidos em lei; V - alterar, na forma estabelecida nos atos decisórios do Mercado Comum do Sul - Mercosul, a Nomenclatura Comum do Mercosul; VI - fixar direitos antidumping e compensatórios, provisórios ou definitivos, e salvaguardas; VII - decidir sobre a suspensão da exigibilidade dos direitos provisórios; VIII - homologar o compromisso previsto no art. 4º da Lei nº 9.019, de 30 de março de 1995; IX - estabelecer diretrizes e medidas destinadas à simplificação e à racionalização de procedimentos do comércio exterior; X - estabelecer as orientações para investigações de defesa comercial; XI - promover a internalização das modificações das regras de origem preferenciais dos acordos comerciais dos quais o País faça parte; XII - formular diretrizes para a funcionalidade do sistema tributário no âmbito das atividades de exportação e importação, de atração de investimentos estrangeiros e de promoção de investimentos brasileiros no exterior, sem prejuízo do disposto no art. 35 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, e no art. 16 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999; XIII - remeter à apreciação do Conselho Estratégico decisões consideradas de caráter estratégico; XIV - orientar a atuação do Ombudsman de Investimentos Diretos; XV - complementar as diretrizes do Conselho Estratégico para as políticas e os programas públicos de financiamento das exportações de bens e serviços e para a cobertura dos riscos de operações a prazo, inclusive aquelas relativas ao Seguro de Crédito à Exportação e aos procedimentos para a sua implementação; XVI - acompanhar as atividades dos demais colegiados da CAMEX; e XVII - aprovar e alterar o regimento interno da CAMEX.

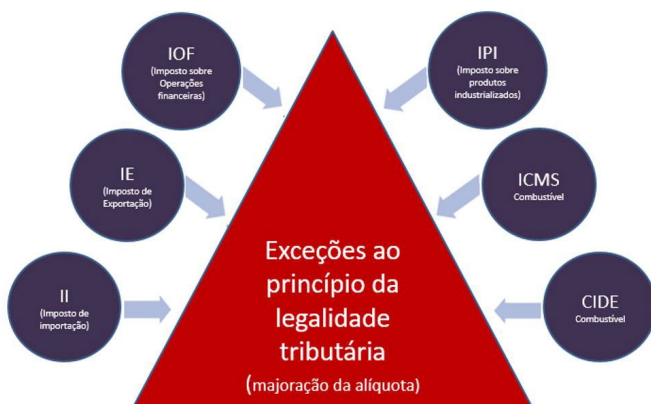
O comitê-executivo de gestão é composto pelos membros previstos no artigo 7º do Decreto 11.428/2023, sendo eles: Ministro de Estado do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, que o

presidirá; Secretário-Executivo da Casa Civil da Presidência da República; Secretário-Geral das Relações Exteriores do Ministério das Relações Exteriores; Secretário-Executivo do Ministério da Fazenda; Secretário-Executivo do Ministério da Agricultura e Pecuária; Secretário-Executivo do Ministério do Planejamento e Orçamento; Secretário-Executivo do Ministério da Gestão e da Inovação em Serviços Públicos; Secretário-Executivo do Ministério da Defesa; Secretário-Executivo de Minas e Energia; Secretário-Executivo do Ministério do Desenvolvimento Agrário e Agricultura Familiar; e Secretário-Executivo da CAMEX.

O principal objetivo do efeito imediato é regular aspectos da economia, tais como: inflação, taxas de câmbio, fluxo de moeda, contratos de empréstimo e taxa de juros, sendo importante neste cenário, os motivos relevantes e urgentes por meio de Resolução da CAMEX ou Medida Provisória.

Enfim, ao se analisar o princípio constitucional tributário da legalidade, verifica-se que existe exceções aplicáveis as espécies de tributo, conforme a tabela abaixo ilustrada:

**Figura 22 - Memorização da exceção ao princípio tributário da legalidade.**



**Fonte: o autor**

Enfim, o exercício de memorização é muito mais abrangente que decorar, pois nele se institui um instrumento válido para estudantes de graduação, bem como profissionais da área tributária.

## *Princípio da Irretroatividade Tributária*

O art. 150, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal de 1988 consagra o princípio da irretroatividade, de seguinte maneira: “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

Observa-se que para o ilustre Doutor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 80): “as leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (...) podemos sentir com luminosa clareza seu vetor imediato, qual seja a realização do primado da segurança jurídica”.

Neste sentido, respeita-se assim o princípio constitucional de que: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito a coisa julgada”.

O Fato gerador de tributo anterior a lei, não se cobra pela nova lei tributária.

Frisa-se que existem exceções ao princípio da irretroatividade da lei tributária em 3 (três) situações previstas no Código Tributário Nacional: quando a lei nova for meramente interpretativa (art. 106, I, do CTN); quando for benéfica em penalidade, desde que não tenha havido pagamento e que se trate de ato não definitivamente julgado (art. 106, II, do CTN); e quando alterar aspectos meramente formais em relação ao lançamento tributário (art. 144, §1º, do CTN).

Neste último caso, quando alterar aspectos meramente formais em relação ao lançamento tributário, após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 105/2001, que permitiu o acesso das autoridades fiscais a dados protegidos por sigilo bancário independentemente de determinação judicial, o fisco instaurou procedimentos para apurar e constituir créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos antes da vigência da nova lei. O objetivo era que, ao se valer do novo poder de investigação, ora que surgiu apenas após a vigência da LC 105/01, quando o fiscal apurasse movimentações bancárias pretéritas que pudessem ser consideradas como fatos geradores de tributos até então sonegados pelos contribuintes. Note-se que a permissão de

acesso aos dados protegidos por sigilo bancário em nada interferiu nos aspectos materiais do tributo devido, que já estavam plenamente configurados; apenas possibilitou à autoridade fiscal tomar conhecimento do que efetivamente ocorreu, de forma a possibilitar a adoção das providências formais cabíveis em cada caso concreto.

### *Princípio da Isonomia Tributária*

O princípio da isonomia tributária está previsto no artigo 150, II, da CF, corolário do princípio da igualdade, ora previsto no *caput* do art. 5º, da CF.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo ensina (2018, p. 75):

Trata-se de desdobramento, ou explicitação, do princípio geral da isonomia, ou da igualdade, que neste caso foi consagrado expressamente não apenas em seu aspecto formal (atendido com a mera generalidade da lei tributária), mas também em sua feição substancial, que significa tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam.

Paulo Caliendo (2019,p.167) diz:

O seu sentido é o mais republicano possível, na medida em que nenhum cidadão pode ser afastado do dever de suportar os encargos públicos e se opõe frontalmente aos regimes sociais anteriores que estabeleciam estatutos jurídicos distintos para os indivíduos em razão de seu status social.

E assim, determinado princípio da isonomia tributária significa que é vedado aos entes federativos instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, o que não significa dizer que todos devem ter o mesmo tratamento. A isonomia consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

E mais uma vez de forma importante, ressalta-se o que diz Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 75):

Assim, em regra, dois contribuintes serão considerados como “em situação equivalente”, a fim de se submeterem ao mesmo tratamento tributário, quando ostentarem a mesma capacidade

contributiva, vale dizer, a mesma capacidade econômica para contribuir com o custeio das despesas públicas. Mas pode ocorrer, circunstancialmente, de dois contribuintes receberem tratamento desigual mesmo tendo capacidade contributiva semelhante, em razão, por exemplo, de um deles, no exercício de uma atividade, adotar práticas que preservam o meio ambiente, enquanto o outro, exercendo a mesma atividade, o faz de forma a poluir o meio ambiente. O critério de discriminação, no caso, usado para tratar desigualmente os desiguais, não será a capacidade contributiva (que até pode ser a mesma), mas o caráter nocivo ou poluente da atividade exercida.

Aqui se verifica que este princípio não permite discriminação, inexistindo exceções ao princípio da igualdade tributária, e assim, não se deve entender que as imunidades ou isenções tributárias são exceções, pois a primeira é vedação constitucional aos limites de tributar, e a segunda são benefícios fiscais que servem, justamente, para equiparar os contribuintes que se encontram em situação diferente, por isso não representam quebra de isonomia em tese, bem como somente a lei poderá atribuir benefícios fiscais.

Enfim, neste sentido Digo Bonfim (2011, p. 243-244) diz:

Registre-se que o princípio da isonomia não veda a concessão de isenções, de maneira geral, mas impede que estas sejam instituídas de maneira discriminatória, a partir de critérios não razoáveis, até como forma de preservação da livre concorrência, no que tange a isenções concedidas a agentes econômicos que concorrem com outros eventualmente não isentos.

Logo, não se pode tratar desigualmente contribuintes que estejam em situação equivalente, o que significa precisamente a igualdade material: tratar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam.

### *Princípio da Capacidade Tributária*

O princípio da capacidade tributária está preceituado no artigo 145, parágrafo 1º do Texto constitucional de 1988.

O entendimento de Paulo Caliendo (2019, p. 172) é que: “o Estado não pode tributar parcela da renda do contribuinte que seja

necessária para manter as suas mínimas condições de existência digna”.

Neste ponto, o princípio da capacidade tributária institui valores no que se refere a capacidade econômica em limite que transcende a reserva do mínimo existencial. É o critério constitucional que instrumentaliza a isonomia na esfera tributária. Delimita a zona ideal de tributação. E assim faz valer a justiça fiscal na exação tributária.

A justiça fiscal é um princípio orientador no âmbito das políticas tributárias, visando garantir a equidade na distribuição do ônus fiscal entre os membros de uma sociedade. Tem por finalidade promover um sistema tributário que seja proporcional, transparente e capaz de minimizar disparidades socioeconômicas (Rômulo Oliveira, 2024).

Importante aqui dizer que visando promover a chamada justiça fiscal, a capacidade contributiva é viabilizada, basicamente, por três diferentes técnicas de utilização de alíquotas, são elas: proporcionalidade; progressividade e seletividade.

Ilustra-se aqui que a proporcionalidade é a regra geral, aplicável à maioria dos impostos. É caracterizada pela invariabilidade da alíquota, apesar da flutuação da base de cálculo. Um exemplo é o IPVA. Independentemente do valor do carro (R\$30.000 ou R\$1.000.000,00), a alíquota não varia, permanecendo fixa em 4% no Estado de São Paulo Assim, em termos nominais, a maior ou menor arrecadação depende apenas da variação do valor do carro, ficando claro, por outro lado, que, em termos proporcionais, todos os proprietários de veículos pagam a mesma coisa.

Já a progressividade resta aqui caracterizada pelo aumento da alíquota de um tributo à medida que se majora a sua base de cálculo. A utilização desta técnica é considerada excepcional, exigindo-se expressa autorização constitucional ou jurisprudencial para sua aplicação. Segundo a literalidade da CF, a progressividade só possível nos seguintes impostos: IR, ITR e IPTU. Todavia, o STF admitiu o ITCMD progressivo (RE 562.045/RS – j. 06.02.2013), o que abriu margem para uma possível, mas ainda discutida, aplicação da progressividade ao ITBI.



E a seletividade, resta no sentido de redução da carga tributária incidente sobre um bem, conforme sua essencialidade. Assim, quanto mais essencial o bem, menor deverá ser a tributação sobre ele, ao passo que os bens mais supérfluos (menos essenciais ou que fazem mal à saúde, como cigarros e bebidas alcóolicas) devem ser mais tributados. A previsão constitucional é que o ICMS pode ser seletivo, ao passo que o IPI deve sê-lo. O objetivo final do princípio é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa.

Enfim, ilustre a figura abaixo que demonstra de maneira prática, o princípio da capacidade contributiva na proporcionalidade ou na progressividade:

**Figura 23 - Princípio da capacidade tributária na prática.**

Tributo Proporcional			Tributo Progressivo		
Base de Cálculo	Alíquota	Valor devido	Base de Cálculo	Alíquota	Valor devido
R\$ 10.000,00	10%	R\$ 1.000,00	R\$ 10.000,00	20%	R\$ 2.000,00
R\$ 7.000,00	10%	R\$ 700,00	R\$ 7.000,00	15%	R\$ 1.050,00
R\$ 3.000,00	10%	R\$ 300,00	R\$ 3.000,00	10%	R\$ 300,00
R\$ 1.000,00	10%	R\$ 100,00	R\$ 1.000,00	0%	R\$ 0,00

**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

### *Princípio da Vedação do Confisco*

O princípio da vedação do confisco está preceituado no artigo 150, inciso IV, do texto constitucional de 1988.

No entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 84): “para se avaliar se um tributo está sendo usado de forma con-

fiscatória, seu “ônus” deve ser considerado em conjunto com os demais tributos que oneram o mesmo fato, e não isoladamente”.

Neste sentido resta a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADInMC 2.010/DF), que possui entendimento que mesmo que:

A Constituição autorize a União a instituir mais de um tributo sobre um mesmo fato (por exemplo, IRPJ e CSLL, ou IRPF e contribuição previdenciária), haverá inconstitucionalidade se esses dois tributos, somados, tornarem-se confiscatórios, mesmo que cada um, isoladamente, aparentemente não o seja.

Logo, este princípio significa que é proibido usar tributo com efeito de confisco, ou seja, este princípio visa a impedir que o tributo tenha intensidade tamanha a ponto de anular a própria riqueza que deu ensejo a sua cobrança.

Frisa-se que é importante que não exista um limite exato (numérico) que estabeleça o que vem a ser tributo com efeito de confisco. No entanto, certo é que haverá confisco em dois casos: se o tributo for além da capacidade contributiva do sujeito passivo, estiolando-a com intenção predatória; ou se o tributo invadir a reserva do mínimo existencial, esvaziando a dignidade da pessoa humana. Ilustra-se abaixo de forma prática para memorização tributária:

**Figura 24 - Princípio da capacidade tributária.**



Fonte: o autor

A possibilidade de o Poder Judiciário reduzir as multas fiscais impostas pela Administração Tributária foi analisada pelo Plenário do STF no julgamento do RE 55.906-SP (DJ 24/06/1966, p. 2.379), relatado pelo Ministro Luiz Gallotti. O Tribunal decidiu que é legítima a redução de multa fiscal pelo Poder Judiciário, dentro dos critérios fixados pela legislação tributária, para evitar a sua irrazoabilidade e “dar ao litígio a solução mais justa”.

Este entendimento foi consolidado pelo STF em inúmeros outros precedentes. No RE 57.904-SP (DJ 24/06/1966, p. 2.379) que se enfatiza, por exemplo, assentou o STF que “pode o Judiciário, atendendo às circunstâncias do caso concreto, reduzir a sanção excessiva, aplicada pelo Fisco”.

Questão semelhante, mas não idêntica, discute-se no RE 606.010-PR (DJe 05.02.2016), relatado pelo Ministro Marco Aurelio, cuja Repercussão Geral foi reconhecida pelo STF. Neste caso, debate-se acerca da constitucionalidade, à luz dos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade bem como da vedação ao confisco, de norma legal que autoriza a exigência de multa por ausência ou atraso na entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, apurada mediante percentual a incidir, mês a mês, sobre os valores dos tributos a serem informados pelo contribuinte ou responsável tributários.

Logo, o STF tem entendimento no sentido de que o caráter confiscatório há de ser avaliado em face da totalidade da carga tributária suportada pelo contribuinte diante de certo ente tributante, pois se o efeito confiscatório fosse examinado em face de cada tributo especificamente, o poder público bem poderia praticar o confisco mediante a instituição e a cobrança de tributos diversos, sem que nenhuma deles, isoladamente, pudesse ser tido como um efeito confiscatório.

E assim, apesar de multa tributária não ser tributo, o STF, em diversos julgados, vem entendendo que ela também se sujeita ao princípio da vedação ao confisco.

## *Princípio da Não Limitação ao Tráfego de Pessoas e Bens*

O princípio da liberdade da não limitação ao tráfego de pessoas e bens está preceituado no artigo 150, inciso V, da CF/88, tendo como consequente aplicação do princípio da liberdade de locomoção de ir e vir no território nacional, ora previsto no artigo 5º, inciso XV do texto constitucional.

Neste passo, princípio da liberdade da não limitação ao tráfego de pessoas e bens significa que é proibido cobrar tributo pelo simples trânsito intermunicipal ou interestadual de pessoas ou bens.

Contudo, existem 2 (duas) exceções: Pedágio e ICMS interestadual.

Frisa-se que a ex-presidente da República Federativa do Brasil, Dilma Rousseff, sancionou Lei 12.587/2012, instituindo a política pública de mobilidade urbana e com ela, aprovando o pedágio dentro das cidades para o ano de 2012. Nesta lei, os municípios como entes tributantes podem cobrar pedágios nas vias mais movimentadas. A lei dá apenas diretrizes, mas não obriga a implementação. Ou seja, resta a cada cidade instituir lei municipal complementar para dar efetividade a norma infraconstitucional de eficácia contida. Na época, o objetivo era reduzir poluição, estimular o transporte coletivo e melhorar a mobilidade urbana.

Contudo, entendo ser esta lei 12.587/2012, violadora do texto artigo 150, inciso V, da Constituição Federal de 1988, pois o tributo não pode ser cobrado dentro do mesmo município, segundo o texto constitucional, a exceção é pedágio entre municípios, ou seja, intermunicipal.

Enfim, o município com ente tributante que fizer a implementação por lei complementar municipal estará passível de Ação Declaratória de Inconstitucionalidade, por violar ao princípio da liberdade da não limitação ao tráfego de pessoas e bens dentro dos limites municipais, só podendo no espaço intermunicipal ter eficácia e vigência, por exceção a este princípio.

## *Princípio da Uniformidade Geográfica*

O princípio da uniformidade geográfica está preceituado no artigo 151, inciso I, do texto constitucional de 1988.

No entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2018, p 165): “significa que as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem”.

Neste passo, os tributos federais devem ser uniformes em toda a extensão do território nacional, sendo vedada a diferenciação de tributação por critérios meramente geográficos. Lembrando que este princípio somente se aplica a tributação da União.

A única exceção deste princípio está na concessão de incentivos fiscais (redução da carga tributária), desde que destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.

## *Princípio da Uniformidade da Tributação da Renda*

O princípio da uniformidade da tributação da renda está expresso no artigo 151, inciso II, da Constituição Federal de 1988, possuindo tem dois significados básicos: o primeiro significado é que se encontra convencionado nos acordos internacionais firmados pelo Brasil para evitar a dupla tributação da renda (ADT), sendo que os Acordos Internacionais estão formulados e observam a Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE); Já o segundo significado é que A União não pode cobrar mais imposto de renda pelos rendimentos auferidos por servidores dos Estados e Municípios do que cobra de seus próprios servidores.

Aplica-se este princípio somente à União, sendo de competência diferida e tão somente ao titular do imposto de renda.

Para Paulo Caliendo (2019, p. 187):

O princípio da não discriminação constitui-se em um dos mais importantes preceitos aplicáveis ao imposto sobre a renda, em direito internacional tributário. Sua utilização é mais destacada

nas operações internacionais em que exista a produção de riqueza entre partes conectadas a países diferentes. Observa-se a relevância do princípio especialmente no caso de renda produzida: por filiais ou subsidiárias no exterior; por trabalhadores, executivos, jogadores, artistas ou pensionistas; decorrente de dividendos, juros, royalties ou ganhos de capital.

Enfim, O texto do artigo 24 do Modelo OCDE estabelece o princípio da não discriminação em face dos seguintes critérios: a) nacionalidade do contribuinte; b) residência da empresa ou de seu estabelecimento permanente; c) residência do beneficiário, para fins de tributação dos juros, royalties e outros pagamentos; ou d) residência do controlador. E mais, o mesmo artigo 24 do Modelo OCDE estabelece um limite material à competência tributária dos Estados-parte de um acordo ao preceituar regras uniformes ao tratamento dos sujeitos visados por um acordo internacional tributário. O conceito de nacionalidade e não o de residência orientará proibição à discriminação.

### *Princípio da Territorialidade*

O princípio da territorialidade é também chamado de princípio da não discriminação baseada na procedência ou destino, preceituado no artigo 152 do texto constitucional de 1988.

No entendimento do ilustre Doutor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 165):

O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.

Logo, significa que é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Neste passo é cláusula protetiva do Pacto Federativo, visto que proíbe que os entes federativos locais se discriminem entre si.

Um exemplo: os Estados não podem cobrar IPVA mais caro de

veículos importados do que aquele cobrado dos veículos nacionais. Isso seria tributar diferentemente um bem somente em razão da sua origem. Além da proibição constitucional, esta proibição é ratificada pela cláusula do tratamento nacional (GATT).

### *Princípio da Vedação às Isenções Heterônomas*

O princípio da vedação às isenções heterônomas está preceituado no artigo 151, inciso III da Constituição Federal e significa que a União está proibida de fazer cortesia com o chapéu dos outros, isto é, está proibida de instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Neste ponto, por dedução lógica, verifica-se que somente poderá se isentar quem tem o poder de instituir o tributo. E assim, por simetria se deduz que os Estados não podem isentar tributos da União nem dos Municípios, e assim, da mesma forma que os Municípios não podem isentar tributos da União e dos Estados.

Existem 2 (duas) exceções para este princípio: Isenção de ISS concedida por LC da União nas exportações de serviços (art. 156, §3º, II, da CF); e a Isenção heterônoma pela via dos tratados internacionais.

### *Princípio da Não Cumulatividade*

O princípio da não cumulatividade está expresso no artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, do texto constitucional de 1988, no que se refere ao ICMS; e ainda, resta preceituado no artigo 153, parágrafo 3º, inciso II, do texto constitucional de 1988 para o IPI. E assim, o princípio da não cumulatividade, significa que se impede a tributação cumulativa dando direito de abater do imposto a ser pago na operação subsequente o tributo devido (e que virou crédito) na operação anterior.

Neste passo, a principal característica da não cumulatividade é ser aplicável aos tributos indiretos, pois a incidência plurifásica é pressuposto deste tipo de tributo.

Para entender melhor como funciona a não cumulatividade é necessário, antes, saber o que vem a ser incidência tributária plurifá-

sica, vez que a não cumulatividade tem como pressuposto a plurifasia. A plurifasia nada mais é do que uma técnica que pode ser utilizada para impor tributação ao longo de uma cadeia produtiva.

Pode se verificar o princípio da não cumulatividade na ilustração prática da plurifasia no exemplo abaixo de incidência cumulativa de ICMS numa hipotética alíquota de 10%:

**Figura 25 - Princípio da não cumulatividade.**

	<b>Indústria</b>	<b>Atacadista</b>	<b>Varejista</b>
<b>Exemplo de Incidência Não Cumulativa (ICMS) Alíquota de 10%</b>			
Valor de Venda	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
Custo de Compra	R\$ -----	R\$ 100,00	R\$ 200,00
ICMS sobre venda (10%)	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00
Crédito sobre compra (10%)	R\$ -----	R\$ 10,00	R\$ 20,00
Total Arrecadado	R\$ 10,00	R\$ 10,00	R\$ 10,00

**O imposto incidiu apenas sobre o valor agregado em cada operação**

**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

Como visto acima, pensa Paulo Caliendo (2019, p. 206): "o princípio da não cumulatividade tem por pressuposto a ideia de que os impostos pagos em uma operação geram créditos para serem compensados nas operações subsequentes".

E no entendimento do Doutor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 166):

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.

Frisa-se que antes da Emenda Constitucional nº42/03, as con-



tribuições especiais do PIS e COFINS eram cumulativas. Contudo, depois da emenda que, entre outras alterações, incluiu o parágrafo 12º, no art. 195, da CF, e as contribuições passaram a admitir também o regime não cumulativo. E assim, as alíquotas do PIS de 0,65% e do COFINS de 3,0% passaram ao regime cumulativo no Lucro Presumido, bem como o PIS de 1,65% e o COFINS de 7,6% par ao regime não cumulativo no Lucro Real.

Ana Paula Rosa (2019,p. 72) diz:“ a questão controvertida se refere ao conceito de insumo tal contra empregado nas Leis 10.637/02 e 10.833/03 para o fim de definir o direito ou não ao crédito de PIS e COFINS dos valores incorridos na aquisição”.

E continua o pensamento Ana Paula Rosa (2019, p. 72):

O conceito de insumo para fins de creditamento no regime não-cumulativo de contribuições PIS e COFINS, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade da empresa, com restrições. Considerando-se, por exemplo, as empresas tributadas pelo regime de lucro real e da não-cumulatividade do PIS e COFINS, há a tese, muito popular, da dedução dos insumos, materiais e serviços aplicados nos processos produtivos das empresas, da base de cálculo destes tributos. Ocorre que a Receita Federal ao editar as Instruções Normativas (IN) que cuidam do aproveitamento dos créditos de PIS/COFINS em decorrência das aquisições dos insumos pelas empresas inerentes à realização do objeto social, considerou que deveria ser aplicada a estas contribuições o mesmo rol taxativo da legislação do IPI para esse mesmo fim, enquanto que os contribuintes pretendiam a aplicação do rol constante da legislação do Imposto de Renda, muito mais abrangente. (...) Diferentemente do que ocorre no caso do ICMS e do IPI, cuja tributação implica a existência de um ciclo econômico ou produtivo, operando-se a não cumulatividade por meio de um mecanismo de compensação dos valores devidos em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, a incidência das contribuições PIS e COFINS pressupõe o auferimento de faturamento/receita, fato que não se encontra ligado a uma cadeia econômica, mas à pessoa do contribuinte, operando-se a não-cumulatividade por meio de técnica de arrecadação que consiste na redução de sua base de cálculo da exação, mediante a incidência sobre a totalidade das

recitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, permitidas certas deduções expressamente previstas na legislação.

E neste sentido, o ilustre Doutor e Professor Luís Eduardo Schoueri (2015, p. 411) pensa: “a CRFB contempla em seu texto um dispositivo permissivo para a utilização do regime não-cumulativo, em alguns setores, para as contribuições sociais, do PIS/ Pasep e da COFINS”.

Logo, a questão se torna de repercussão geral.

E por unanimidade, o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que, em relação às contribuições ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), não viola o princípio da não-cumulatividade a impossibilidade de creditamento de despesas ocorridas no sistema cumulativo. De acordo com a decisão, tomada no julgamento do Recurso Extraordinário RE 587108, proferido o voto do Ministro Relator Edson Fachin, na sessão virtual do STF, realizada entre 19.06.2020 até 26.06.2020, o Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 179 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e negou-lhe provimento.

Segundo o julgamento do RE 587108 pelo STF (Brasil, 2020) foi fixada a seguinte tese:

Em relação às contribuições ao PIS/COFINS, não viola o princípio da não-cumulatividade a impossibilidade de creditamento de despesas ocorridas no sistema cumulativo, pois os créditos são presumidos e o direito ao desconto somente surge com as despesas incorridas em momento posterior ao início da vigência do regime não-cumulativo.

Importante também frisar que o princípio da não cumulatividade no Brasil é plurifásico, ou seja, tributação por toda a cadeia da produção, descontando-se o valor agregado, já no restante do mundo, a tributação é monofásica, ou seja a não cumulatividade monofásica é mais eficiente, sendo um sucesso no modelo norte americano. Apenas para a título de curiosidade, bem com estarmos diante de uma iminente reforma tributária, a incidência tributária monofásica concentrada no início do ciclo produtivo, tem-se a vantagem de facilitar o

controle e a fiscalização, já que há menos produtores que consumidores e, além disso, haverá nítida antecipação da arrecadação aos cofres públicos, vez que não será necessário esperar que o produto seja vendido para o consumidor final para que haja tributação.

Ilustra-se abaixo como seria a tributação monofásica no consumo dos produtos, como acima exposto, apenas a título de curiosidade:

**Figura 26 - Princípio da cumulatividade – incidência monofásica no ciclo do produto.**

	Indústria	Atacadista	Varejista
<b>Exemplo de Incidência Cumulativa (ICMS) Alíquota de 10%</b>			
Valor de Venda	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
ICMS sobre venda (10%)	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00
Total Arrecadado	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00

**Arrecadação:** R\$10,00 na primeira operação, mais R\$20,00, na segunda e mais R\$30,00, na terceira.

**Total arrecadado: R\$60,00 (20% de R\$300,00)**

**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

Enfim, qual o melhor modelo, a não cumulação monofásica ou não cumulação com tributação plurifásica? A resposta possui complexidade.

A incidência tributária plurifásica cumulativa representa ainda um incentivo à sonegação fiscal, o que acaba gerando enormes dificuldades de fiscalização. É que sendo o consumo onerado pela técnica da incidência plurifásica cumulativa nenhum participante da cadeia produtiva poderá se beneficiar (creditar) do tributo devido na operação anterior. Por isso, não há interesse, por parte dos contribuintes, em fazer com que a operação de venda seja registrada pelo preço real.

Já a incidência tributária monofásica cumulativa possui como ponto negativo da incidência tributária monofásica concentrada no

início do ciclo produtivo é que quanto mais a tributação sobre o consumo se distancia do ato de consumo em si, menor é sua capacidade de captar a efetiva capacidade contributiva manifestada pelo contribuinte no momento do ato de consumo. Isto é, quando concentrada na produção industrial, a incidência tributária monofásica tem o nefasto efeito de equiparar consumidores que manifestam capacidades contributivas distintas.

### *Princípio da Seletividade*

O princípio da seletividade está previsto nos artigos 153, §3º, I (seletividade do IPI) e 155, §2º, III (seletividade do ICMS) da Constituição Federal, e tem a finalidade de adequar aos impostos indiretos à capacidade contributiva.

Quanto ao IPI, a Constituição determina que o mesmo será seletivo em função da essencialidade do produto. Já com relação ao ICMS aparece a expressão “poderá ser” seletivo em função da essencialidade da mercadoria ou serviço.

Paulo Caliendo diz (2019, p. 216): “a sua aplicação será obrigatória no caso do IPI e facultativa em relação ao ICMS. A essencialidade da tributação mediante critérios de seletividade é uma forma de aplicação indireta do princípio da capacidade contributiva aos impostos sobre o consumo”.

Assim sendo, o princípio da seletividade, resumidamente, equivale a ideia de que os produtos devem ser tributados com alíquotas mais ou menos onerosas, conforme sua destinação.

Neste passo, os produtos supérfluos são tributados de maneira mais onerosa do que os produtos essenciais. Assim, por exemplo, a água mineral destinada ao consumo humano será tributada em percentual inferior os das bebidas alcoólicas.

### *Princípio da Progressividade*

O princípio da progressividade está preceituado por diversos artigos do texto constitucional, destacando-se: Art. 156, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988 para o IPTU Progressivo; o artigo 182, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988 para a função so-

cial da propriedade; o artigo 153, parágrafo 2º, Inciso I da Constituição Federal para o Imposto de Renda; e ainda, o artigo 153, parágrafo 4º, inciso I da Constituição Federal para o Imposto Territorial Rural.

E assim, pensa Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 112):

Diz-se progressivo o tributo cujo ônus aumenta conforme se majora uma outra variável relativa à pessoa ou ao objeto a serem tributados. Essa outra variável, em regra, é a base de cálculo correspondente. É o que acontece, por exemplo, com o imposto sobre a renda, cujas alíquotas aumentam conforme cresce a base de cálculo (valor dos rendimentos) a ser tributada, indo de um limite de isenção e passando de 7,5% a 27,5%. Também podem ser submetidos a esse tipo de progressividade, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), e o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR).

Lembrando que existe a progressividade fiscal e extrafiscal, de acordo com a função dos tributos.

No que se refere ao IPTU, existe a função fiscal no artigo 156, parágrafo 1º da Constituição Federal de 1988, neste artigo, a função é arrecadatória, tão somente, considerando os aspectos de localização do bem imóvel.

E ainda, quanto ao IPTU, também existe a função extrafiscal para regular a função social da propriedade no meio ambiente das cidades, ou seja, a devida ocupação regular da propriedade de acordo com as políticas públicas administrativas. Estas objetivam dar efetividade à função social da propriedade, bem como organizar o meio ambiente das cidades, quanto à garantia da qualidade de vida e bem-estar dos munícipes e usuários dos municípios urbanos, contextualizam-se na previsão textual do artigo 182, parágrafo 4º da Constituição Federal Brasileira de 1988.

Neste sentido, quanto à função social da propriedade e o IPTU progressivo, preconiza Aliomar Baleeiro (2000, p. 256):

Tributação progressiva no tempo, que, de forma gradual, impõe encargos cada vez mais gravosos à medida que persistam os comportamentos contrários ao pleno desenvolvimento da

política urbana, definida em lei. Ressalta o caráter pedagógico ou reeducativo do art. 182.

Para Roque Antônio Carraza (2006, p.107-108), a extrafiscalidade decorre do interesse coletivo e se verifica quando o legislador aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa.

Neste sentido, a extrafiscalidade possui o condão de controlar os atos dos sujeitos passivos da relação jurídico tributária, fazendo ou compelindo determinados atos perante a sociedade.

Nesse sentido, portanto, o Estatuto da Cidade regula a aplicação do IPTU progressivo para as propriedades que não atendam a sua função social, permitindo a majoração da alíquota. E assim, a implantação do IPTU progressivo no tempo, observa texto de lei municipal que venha a instrumentalizá-lo. Determinada instrumentalização objetiva que os proprietários de imóveis cumpram, efetivamente, a função social da propriedade, possuindo o IPTU progressivo a finalidade urbanística e não fiscal econômica para o município, ressaltando, neste ponto, a sua extrafiscalidade como tributo. Instrumentaliza-se o uso do IPTU progressivo para compelir o proprietário de imóvel urbano não edificado ou subutilizado a fazer com que sua propriedade cumpra a função social que está estabelecida no Plano Diretor da cidade, uma vez que a alíquota progressiva obstaculiza a manutenção de uma área urbana improdutiva, visto que a alíquota poderá chegar até 15% sobre o valor do imóvel. Sendo esta progressividade da alíquota, a finalidade urbanística. Frisa-se que o IPTU progressivo está sendo aplicado no município de Maringá/PR, conforme a previsão legal contida no plano diretor daquele município, objetivando este, principalmente, os preenchimentos dos espaços urbanos e o cumprimento da função social da propriedade, advindo, posteriormente, à regulamentação do IPTU progressivo no município.

E ainda, existe a função extrafiscal tributária progressiva aplicada ao Imposto Territorial Rural, o artigo 153, parágrafo 4º, inciso I da Constituição Federal, devidamente previsto na Lei Federal n. 9393/1996.

Por fim, existe à função fiscal arrecadatória progressiva, conforme a capacidade contributiva tributária do contribuinte em relação ao Imposto de Renda, conforme se verifica no artigo 153, parágrafo 2º, Inciso I da Constituição Federal.

Ilustra-se a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física atual de 2024, verificando-se abaixo, a progressividade das alíquotas quanto ao valor que a pessoa física contribuinte aufer de renda na fonte.

**Figura 27 - Tabela Progressiva Imposto de Renda Pessoa Física na Fonte 2024.**

<b>VIGENTE a partir de 1º fevereiro de 2024</b>		
<b>Base de cálculo</b>	<b>Alíquota</b>	<b>Parcela a deduzir do IR</b>
Até 2.259,20	Zero%	Zero%
De 2.259,21 até 2.826,65	7,5%	R\$ 169,44
De 2.866,26 até 3.751,05	15%	R\$ 381,44
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5%	R\$ 662,77
Acima de 4.664,68	27,5%	R\$ 896,00

**Fonte: o autor com base na legislação atual.**

E assim, pode se verificar acima que a alíquota é progressiva para arrecadação de acordo com a capacidade econômica contributiva no imposto de renda pessoa física.

# CAPÍTULO 5

## IMUNIDADES CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIAS

O Estado Democrático de Direito possui como limites do poder de tributar pelo ente tributante, as imunidades tributárias, sendo este um tema de grande relevância nas provas e exames da Ordem dos Advogados do Brasil e concursos públicos na área fiscal, pois existem as imunidades genéricas e as imunidades específicas e todas no texto constitucional de 1988.

Aqui é importante frisar o que pensa Marco Antônio Guimarães (2006, p. 95):

Adotando-se a posição de que as imunidades tributárias são direitos fundamentais, pretende-se demonstrar neste item estarem estas incluídas no núcleo rígido da Constituição Federal, ou seja, no artigo 60, mais especificamente no § 4º, IV, de modo que as normas constitucionais que as preveem não são passíveis de serem abolidas ou sofrerem modificações que lhes alterem a essência, de forma a restringir os seus efeitos, ainda que por Emenda Constitucional.

O instituto da imunidade tributária deve ser entendido como uma espécie de privilégio, pois protege valores sociais e políticos da Constituição Federal.

Ainda, dentro da introdução, importante deixar claro, que a imunidade decorre de previsão na Constituição Federal e isenção tributária decorre de lei complementar ou ordinária Federal, Estadual, Distrital ou Municipal.

### Conceito e Abrangência das Imunidades

As imunidades tributárias são situações preceituadas em nossa Constituição Federal de 1988, sendo a não incidência do fato gerador, constitucionalmente, qualificada.



Para Paulo Caliendo (2019, p. 215):

As imunidades são normas constitucionais que limitam o poder de tributar ao determinar a exclusão de competência tributária sobre determinadas situações, bens ou pessoas, com a finalidade de realizar a proteção e promoção de valores constitucionais. A determinação da natureza das imunidades é um problema importante em direito tributário. Diversas são as possíveis definições de imunidade, sendo as principais: i) regra de exclusão de competência; ii) forma qualificada de não incidência; iii) normas de estrutura; e iv) princípios constitucionais.

Neste pensamento acima, verifica-se que a imunidade exclui a competência tributária do ente tributante, sendo na verdade uma supressão da competência impositiva dos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Neste sentido, pensa Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 364):

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas.

A imunidade tributária insere-se nas vedações constitucionais da competência tributária e conceitua-se, como sendo uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas na Constituição Federal de 1988.

As imunidades tributária abrangem 3 (três) espécies tributárias:

- as taxas, conforme previsão legal no artigo 5º, inciso XXXIV e inciso LXXVI da constituição Federal de 1988.
- os impostos, conforme previsão legal do artigo 150 e 153 da Constituição Federal de 1988.
- a contribuição social, conforme previsão legal do artigo 195, parágrafo 7º da Constituição Federal de 1988

Assim sendo, as imunidades tributárias não atingem espécies tributárias, ora contribuição de melhoria, ora contribuição especial ou

demais situações e fatos da contribuição social, muito menos é aplicada a empréstimos compulsórios no Brasil.

### *Imunidades nos Impostos*

Segundo o art. 150, VI, da CF/88, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre: (i) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; (ii) templos de qualquer culto; (iii) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; (iv) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão; (v) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

No entendimento de Paulo Caliendo (2019, p. 222): “as imunidades quanto à abrangência podem ser gerais ou específicas. As imunidades gerais são aquelas que não discriminam diretamente os impostos abrangidos, diferentemente das imunidades específicas que listam diretamente os impostos envolvidos”.

Neste passo, existem as imunidades dos impostos para pessoas e fatos que são diretamente abrangidas e que estão no artigo 150 da CF/88. Senão vejamos o texto:

Art. 150 da CF/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

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

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

(...)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

Já as imunidades específicas estão no texto no artigo 153, 155, 156 do texto constitucional e se referem a impostos específicos. Se não vejamos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

VI - propriedade territorial rural;

(...)

§ 3º O imposto previsto no inciso IV:

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

(...)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

(...)

Artigo 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - 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;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

## *Imunidade Recíproca*

A imunidade recíproca está preceituada no artigo 150, Inciso VI, alínea “a” da CF/88, ao qual estabelece que é: “vedado à União, Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir impostos sobre o patrimônio, renda, ou serviços uns dos outros”.

Neste passo, Paulo Caliendo (2019, p. 223) diz:

A imunidade recíproca tem por conteúdo a regra de exclusão de competência para as pessoas jurídicas de direito público em instituírem impostos incidentes sobre as atividades de outro ente federado. Por exemplo, não pode o município instituir impostos sobre as atividades da União, tampouco a União tributar os municípios e os Estados e assim por diante.

Neste ponto, o objetivo é evitar que um ente da federação possa afetar a autonomia dos demais entes, ao qual, ocorrendo, poderia violar o pacto federativo da República brasileira.

Se uma pessoa política pudesse exigir impostos de outra, haveria dificuldades econômicas para entes políticos. Um exemplo seria o município possui Receitas Públicas menor que as suas Despesas Públicas.

Atualmente, o dispositivo constitucional veda apenas a instituição de impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços.

Autarquias e Fundações públicas são atingidas pela imunidade, desde que o patrimônio, renda ou serviço estejam vinculados às suas finalidades essenciais.

Salienta-se que as autarquias e fundações mantidas pelo poder público, também são atingidas pela imunidade recíproca, conforme previsão legal do artigo 150, par. 2º da CF/88. Senão vejamos:

Art. 150, § 2º da CF/88. A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

Assim sendo o INSS, o Banco Central do Brasil, a Fundação Casper Líbero ou Fundação Getúlio Vargas, entre outras, possuem imunidade de impostos sobre o patrimônio, renda, ou serviços com relação a União, Estados, DF, e Municípios.

Empresas públicas e sociedades de economia mista estão excluídas desta imunidade. Contudo, existe exceção, quando as empresas públicas e sociedade de economia mista sejam prestadoras de serviços públicos e não instrumentos e participação do Estado na economia.

Neste passo é o pensamento de Hugo de Brito Machado Se-

gundo (2018, p. 90):

Essa imunidade é extensiva às autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes (CF/88, art. 150, § 2º), mas não abrange o patrimônio, a renda e os serviços da entidade que estejam relacionados à exploração de atividade econômica regida pelas normas inerentes aos empreendimentos privados, ou em que haja pagamento de preço ou tarifa pelo usuário. Também não exime o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente a bem imóvel (CF/88, art. 150, § 3º).

No mesmo sentido, a CF/88 fixa que a empresa pública que explore atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços devem se submeter ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações tributárias, conforme previsão do artigo 173, par. 1º, inciso II. Senão vejamos:

Art. 173 da CF//88. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

§ 1º A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 19, de 1998)

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários.

E assim, o STF afirma que a imunidade recíproca alcança a empresa pública prestadora de serviço público em sua essência e atividade fim, como no caso da INFRAERO, no RE 363.4112-AgR. Senão vejamos:

A empresa Brasileira de Infraestrutura Aeroportuária (INFRAERO) está abrangida pela imunidade tributária recíproca, uma vez que é empresa pública federal que tem por atividade fim prestar serviços de infraestrutura aeroportuária, mediante outorga da União, a quem constitucionalmente deferido, em regime de monopólio, tal encargo, de acordo com o art. 21, XII, “c” da CF/88.

E ainda, o STF afirma que a imunidade recíproca alcança à Empresa de Correios e Telégrafos no RE 407.099/RS. Julgado emblemático. E os serviços que não são postais efetuados pela ECT? Somente, o relacionado as finalidades essenciais e de serviços públicos.

Por fim, o STF afirma que a imunidade recíproca alcança a Sociedade de Economia Mista denominada Companhia de águas e Esgotos de Rondônia (CAERD) no RE 583.345/RO, AI n. 686.611/RO, consolidada na AC 1549/RO, AC 1550/RO e AC 1582/RO em face de prestar serviço público de abastecimento e água e esgoto).

### *Imunidade dos Templos de Qualquer Culto*

A imunidade para templos religiosos está prevista no artigo 150, Inciso VI, alínea “b” da Constituição Federal de 1988.

Brasil é um país laico. Na atual constituição Federal, o Brasil se posiciona como um Estado laico, sem a adoção de uma religião oficial, admitindo as variadas religiões.

A inviolabilidade da liberdade de consciência e crença. Tal regra, decorre da previsão constitucional do art. 5º, inciso VI da CF/88. Senão vejamos:

Artigo 5º, inciso VI. É inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.

A palavra religião vem do latim *religio*, traduzindo um conceito de religar-se a autoridade divina, sendo manifestada, ao longo dos milênios, por meio de diversas formas de culto.

Culto é a manifestação religiosa contendo uma liturgia que está

ligada aos valores de fé e a crença a DEUS. Templo é o local do culto e suas atividades.

Frisa-se que no texto da atual constituição Federal, o Brasil se posiciona como um Estado laico, sem a adoção de uma religião oficial, admitindo as variadas religiões.

Existe toda uma hermenêutica jurídica no termo - templos de qualquer culto - ressaltando-se, o que pensa o Doutor Paulo de Barros Carvalho (2018, p.):

Dúvidas surgiram sobre a amplitude semântica do vocábulo culto, pois, na conformidade da acepção que tomarmos, a outra palavra — templo — ficará prejudicada. Somos por uma interpretação extremamente lassa da locução culto religioso. Cabem no campo de sua irradiação semântica todas as formas racionalmente possíveis de manifestação organizada de religiosidade, por mais estrambóticas, extravagantes ou exóticas que sejam. E as edificações onde se realizarem esses rituais haverão de ser consideradas templos. Prescindível dizer que o interesse da coletividade e todos os valores fundamentais tutelados pela ordem jurídica concorrem para estabelecer os limites de efusão da fé religiosa e a devida utilização dos templos onde se realize. E quanto ao âmbito de compreensão destes últimos (os templos), também há de prevalecer uma exegese bem larga, atentando-se, apenas, para os fins específicos de sua utilização.

Neste passo, surge que o templo atividade está contido no templo entidade. Sendo o templo entidade o cadastro nacional de pessoa jurídica que tenha como atividade o culto religioso.

Neste sentido Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 91) diz:

Segundo o STF, até mesmo imóveis alugados a terceiros são beneficiados com a imunidade, desde que a receita obtida com o aluguel reverta para o financiamento das finalidades essenciais da entidade religiosa (STF – RE 325.822/SP – DJ de 14/5/2004, p. 33). Pode-se dizer, com isso, que a necessidade de preenchimento dos requisitos mencionados no art. 14 do CTN, em certo sentido, aplica-se às entidades mencionadas pelas letras “b” e “c” do art. 150, VI, da CF/88, até como forma de se evitarem desvios de finalidades e abusos no uso de tais instituições imunes, sejam elas religiosas ou não.



Enfim, a imunidade é sobre patrimônio, renda e serviços, e desde que sejam impostos que estejam relacionados às suas finalidades essenciais, conforme art. 150, parágrafo 4º da Constituição Federal de 1988.

### *Imunidade dos Partidos Políticos e Suas Fundações*

A imunidade para partidos políticos está prevista no artigo 150, Inciso VI, alínea “c” do texto constitucional de 1988.

Esta imunidade depende do cumprimento das mencionadas instituições e entidades do cumprimento do artigo 14 do CTN, para que se tenha a fruição da imunidade.

Neste passo, esta imunidade pode ser suspensa, se não cumprido os requisitos do artigo 14 do CTN e artigo 12, parágrafo 2º da Lei 9532/97.

Um partido político possui soberania nacional. Desonerar os impostos de patrimônio, renda e serviços dos partidos e suas fundações vinculados às suas finalidades essenciais, é manter o pluralismo político, e assim, a democracia.

Pensa o Doutor Paulo de Barros Carvalho (2018, p; 183):

Os partidos são células de capital relevância para a organização política da sociedade, saindo de seus quadros os representantes de vários setores comunitários, que dentro deles discutem e aprovam os programas e as grandes teses de interesse coletivo.

### *Imunidade das Entidades Sindicais de Trabalhadores*

Par as entidades sindicais dos trabalhadores foram concedidas a imunidade de impostos de patrimônio, renda e serviços, ora prevista no artigo 150 Inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988.

Assegura a liberdade de agremiação, evitando a utilização da tributação como empecilho ou restrição a tal liberdade.

As entidades sindicais de empregadores, não possuem imunidade tributária.

Esta imunidade também depende do cumprimento das mencionadas instituições e entidades do cumprimento do artigo 14 do CTN, para que se tenha a fruição da imunidade.

Enfim, a imunidade pode ser suspensão, se não cumprido os requisitos do artigo 14 do CTN e artigo 12, parágrafo 2º da Lei 9532/97.

### *Imunidades das Instituições de Educação e Assistência Social sem Fins Lucrativos*

As instituições de educação e assistência social sem fins lucrativos possuem imunidade prevista no artigo 150, Inciso VI, alínea “c” da Constituição Federal de 1988, ora imunidade de impostos de patrimônio, renda e serviços.

A instituição de educação não somente compreende as escolas de ensino fundamental, médio e superior, mas deve atingir todas as instituições que contribuam para o desenvolvimento e do saber nas diversas áreas promovendo a evolução humana e o desenvolvimento e crescimento do país.

Assim, atinge-se laboratórios de pesquisa, atelier de pintura, academia de letras, artes e ciências sem intuídos lucrativos.

Pensa Paulo de Barros Carvalho (2018):

As instituições de educação e de assistência social desenvolvem uma atividade básica, que, a princípio, cumpriria ao Estado desempenhar. Antevendo as dificuldades de o Poder Público vir a empreendê-la na medida suficiente, o legislador constituinte decidiu proteger tais iniciativas com a outorga da imunidade. Tanto uns quanto outras, não sofrendo imposições por tributos não vinculados, mas na condição de observarem os quesitos estabelecidos em lei.

Com relação a instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos, o STF tem reconhecido a imunidade referente a IOF sobre operações bancárias (RE 249.980-AgR, RE 241.090).

A imunidade de impostos para as entidades de assistência social, baseia-se no fato da assistência social de forma direta, a entidade já cumpre o seu papel na sociedade, não se justificando, portanto, a exigência de nova imposição pecuniária.

Uma questão que gera dúvidas no texto desta imunidade são que determinadas instituições são fins lucrativos, mas possuem atividades empresariais que visam lucro.

Neste passo, importante frisar que o lucro é um resultado positivo de determinada operação desenvolvida, após a exclusão dos custos, despesas e tributos, do volume total das receitas auferidas.

São situações distintas: o não auferir lucro e o não ter finalidade de lucro.

Se fosse vedado o lucro, toda instituição deveria ter um planejamento contábil e financeiro milimétrico, a ponto de não sobrar ou faltar nenhum centavo, ao final de um exercício financeiro, o que é praticamente impossível.

O texto constitucional de 1988 diz que não pode ter como objetivo o lucro, pois levaria ser uma instituição capitalista e não social, desvinculando-se de sua finalidade.

Nesse sentido, resta o pensamento do Doutor Anis Kfourir Jr (2018, p. 136):

O texto constitucional não impede, por outro lado, que a instituição obtenha lucro, até mesmo para o desenvolvimento e ampliação de suas atividades, mas sempre observando o princípio de que todo o benefício recebido deve ter por finalidade auxiliar o próximo.

Portanto, a finalidade não lucrativa não se confunde com a inexistência de superávit nas operações, até mesmo porque as instituições de assistência social dependem de suas reservas (obtidas com superávit de suas operações) para manter-se em períodos de crise ou na insuficiência de recursos arrecadados.

E mais, nem sempre instituições de assistência social recebem doações, sendo regra geral uma boa administração e a constituição de um superávit que permita garantir a manutenção de seus serviços ou ainda a expansão do atendimento.

Esta imunidade também depende do cumprimento das mencionadas instituições e entidades do cumprimento do artigo 14 do CTN, para que se tenha a fruição da imunidade. E assim, a imunidade pode

ser suspensa, se não cumprido os requisitos do artigo 14 do CTN e art. 12, parágrafo 2º da Lei 9532/97.

Por fim as imunidades de partidos políticos e suas fundações, entidades sindicais de trabalhadores e de entidades de educação sem fins lucrativos e assistência social sem fins lucrativos podem ter imunidade extensiva aos imóveis locados.

Neste ponto, existe a Súmula 724 do STF. Senão vejamos:

Súmula 724 do STF: “Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, c, da Constituição, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades essenciais de tais entidade”.

### *Imunidade dos Livros, Jornais e Periódicos e o Papel Destinado à Sua Impressão*

A imunidade de impostos para os livros, jornais e periódicos e os papéis destinados à sua impressão está expressa no artigo 150, inciso VI, alínea “d” da Constituição Federal de 1988.

Esta imunidade passou a ser debatida por toda a década de 10 deste século XXI pela doutrina e jurisprudência no que se refere a aplicabilidade aos livros virtuais, jornais virtuais. E outras formas de mídia que sejam para a cultura e educação.

A aplicação da imunidade para o meio magnético é defendida por Anis Kfoury Jr (2018, p. 137-138) que diz existir 5 (cinco) argumentos: “1) liberdade de expressão. 2) Aspectos técnicos equivalentes. 3) evolução tecnológica. 4) direito de acesso à informação. 5) Proteção ambiental”.

Ao tratar da imunidade em tela, o Constituinte objetivou proteger a livre manifestação do pensamento, não inibindo a produção de livros, jornais e periódicos.

Nesse sentido, vale destacar o que consta da ementa do Recurso Extraordinário n. 174.476, relator o Ministro Marco Aurélio:

IMUNIDADE - IMPOSTOS - LIVROS - JORNAIS E PERIÓDICOS - ARTIGO 150, INCISO VI, ALÍNEA "D", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. A razão de ser da imunidade prevista no texto constitucional, e nada surge sem uma causa, uma razão suficiente, uma necessidade, está no interesse da sociedade em ver afastados procedimentos, ainda que normatizados, capazes de inibir a produção material e intelectual de livros, jornais e periódicos. O benefício constitucional alcança não só o papel utilizado diretamente na confecção dos bens referidos, como também insumos nela consumidos como são os filmes e papéis fotográficos. (RE n. 174.476, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 26.09.96, DJ de 12.12.97. In: STF, 29 Out. 2015).

E assim, ao se realizar uma pesquisa, descobre-se que a favor da imunidade: apenas os materiais relacionados ao papel (papel fotográfico, papel telefoto, filmes fotográficos, sensibilizados, não impressionados, para imagens monocromáticas, papel fotográfico para fotocomposição por laser), conforme RE n. 178.863, estão abrangidos pela imunidade; o papel, filmes para a produção de capas de livros, material assimilável a papel, utilizado no processo de impressão de livros e que se integra no produto final (capas de livros sem capa dura) está abrangido pela imunidade, RE n. 392.221; e até publicações "menos tradicionais", como álbuns de figurinhas (RE n. 221.239) e listas telefônicas (RE n. 199.183), estão abrangidas pela imunidade constitucional.

Enfim, o Recurso Extraordinário 330.817 no STF, com repercussão geral reconhecida, tendo como Ministro Relator Dias Toffoli, chegou em votação unânime pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) em 08 de março de 2017 que decidiu que livros eletrônicos e os suportes próprios para sua leitura são alcançados pela imunidade tributária do artigo 150, inciso VI, alínea "d", da Constituição Federal de 1988.

Segundo resta registrado pelo portal de notícias do STF (Brasil, 2020):

No RE 330817, com repercussão geral reconhecida, o Estado do Rio de Janeiro questionava decisão do Tribunal de Justiça local (TJ-RJ) que, em mandado de segurança impetrado pela

editora, reconheceu a existência da imunidade prevista no artigo 150 (inciso VI, alínea “d”) da Constituição Federal ao *software* denominado Enciclopédia Jurídica Eletrônica e ao disco magnético (CD ROM) em que as informações culturais são gravadas. Para o estado, o livro eletrônico, como meio novo de difusão, é distinto do livro impresso e que, por isso, não deve ter o benefício da imunidade. Para o relator da ação, ministro Dias Toffoli, a imunidade constitucional debatida no recurso alcança também o livro digital. Segundo o ministro, tanto a Carta Federal de 1969 quanto a Constituição de 1988, ao considerarem imunes determinado bem, livro, jornal ou periódico, voltam o seu olhar para a finalidade da norma, de modo a potencializar a sua efetividade. “Assim foi a decisão de se reconhecerem como imunes as revistas técnicas, a lista telefônica, as apostilas, os álbuns de figurinha, bem como mapas impressos e atlas geográficos”, disse em seu voto. Ainda de acordo com o relator, o argumento de que a vontade do legislador histórico foi restringir a imunidade ao livro editado em papel não se sustenta. O vocábulo “papel” constante da norma não se refere somente ao método impresso de produção de livros, afirmou. “O suporte das publicações é apenas o continente, o *corpus mechanicum* que abrange o seu conteúdo, o *corpus misticum* das obras. Não sendo ele o essencial ou, de um olhar teleológico, o condicionante para o gozo da imunidade”, explicou. Nesse contexto, para o relator, a regra da imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos ou *e-readers*, confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que eventualmente estejam equipados com funcionalidades acessórias que auxiliem a leitura digital como acesso à internet para *download* de livros, possibilidade de alterar tipo e tamanho de fonte e espaçamento. “As mudanças históricas e os fatores políticos e sociais presentes na atualidade, seja em razão do avanço tecnológico, seja em decorrência da preocupação ambiental, justificam a equiparação do papel aos suportes utilizados para a publicação dos livros”, destacou.

Enfim, se o Constituinte da época de 1988, teve por finalidade assegurar a liberdade de expressão intelectual, científica e artística e de facilitar o acesso da população à cultura e à informação, cabe aos operadores do direito primar para que este fim magnânimo seja alcançado. Portanto, conclui-se que, para que o verdadeiro escopo

objetivado pela norma prevista no art. 150, VI, “d” no texto constitucional, seja atingido, deve-se considerar a ampliação da norma aos chamados e-books, ou, livros eletrônicos, tendo em vista a constante mutação social e a disseminação da cultura e do conhecimento através dos meios tecnológicos.

### *Imunidades para Fonogramas e Videofonogramas*

Instituída pela emenda constitucional n. 75 de 15.10.2013, o artigo 150, inciso VI, alínea “e” da CF/88, disserta sobre a imunidade tributária **a fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.**

Trata-se da imunidade tributária a CDs e DVDs com obras musicais de autores brasileiros. A norma, originária da PEC da música (PEC 123/11), foi aprovada pelo plenário do Senado no último dia 24 de setembro e promulgada em sessão solene no Congresso, no dia 15 de outubro de 2013.

A imunidade tributária neste caso atinge também os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham.

A imunidade tributária, no entanto, não alcança o processo de replicação industrial, que continuará a ser tributado.

A replicação industrial é o processo industrial de multiplicação da matriz de CD ou DVD, onde cada cópia é exatamente igual fisicamente. Resumidamente este processo começa com o envio de um conteúdo original CD, DVD ou preferencialmente uma fita DLT e este conteúdo digital é MASTERIZADO. Masterização é parte do processo de replicação onde é gerado o disco Master (*glass master*) que não passa de um disco óptico em vidro que contém os sulcos (relevos altos e baixos que representam digitalmente os 0’s e 1’s) que representam o conteúdo digital do original fornecido. Deste disco master gera-se os STAMPERS, (positivos e negativos do Glass master) que

serão colocados posteriormente nas injetoras onde as cópias serão injetadas em plástico Policarbonato.

O principal objetivo desta imunidade tributária era reduzir os preços, bem como diminuir também a pirataria no país, instituindo imunidade tributária para fonogramas e videofonogramas musicais contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais, como downloads e ringtones de telefones celulares.

Contudo, na prática não se consegue a redução dos preços dos CDs e DVDs, em face do texto desta imunidade conter uma exceção, “salvo a replicação industrial”, deixando a entender de forma hermenêutica que o ICMS continua a existir sobre os CDs e DVDs no ciclo do produto até o consumidor.

Outra questão é que a imunidade para fonograma e videofonograma chegou tarde na questão tecnologia. Nos dias atuais os CDs e DVDs continuam sendo vendidos, mas em pequeno número, pois com a tecnologia, as músicas são baixadas por aplicativos em meios digitais, não tendo muito efeito jurídico.

### *Imunidades de Glebas Rurais*

O artigo 153, par. 4º, Inciso II do texto constitucional de 1988 prevê imunidade tributária para o Imposto Territorial Rural para pequenas glebas rurais. Senão vejamos:

Art. 153 CF/88. Compete à União instituir impostos sobre: (...)

VI - propriedade territorial rural; (...)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*:

(...)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

A imunidade para o ITR também está no artigo 2º da Lei 9.393/96, sendo aplicada a propriedade que: 1) seja pequena gleba rural; 2) seja explorada pelo proprietário e família; e 3) o proprietário não possuir outro imóvel.



E aqui neste ponto, necessária é a interpretação referente ao significado de uma pequena gleba rural, conforme o artigo 2º parágrafo único da Lei 9.393/96. Senão vejamos:

Art. 2º. Parágrafo único da Lei 9393/96. Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a :

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

### *Imunidade de IPI para Produtos Industrializados com Destino ao Exterior*

O artigo 153, parágrafo 3º, Inciso II do texto constitucional de 1988 prevê esta imunidade de IPI para produtos industrializados com destino ao exterior.

Além da não incidência na exportação, ao fabricante é concedido o direito à manutenção do crédito do IPI relativo à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos para emprego na industrialização de produto exportado. (Art. 238 do Decreto 7.210 de 2010 – Regulamento do IPI).

Neste caso, o crédito não é estornado e pode ser utilizado: por dedução do valor do IPI devido em saídas tributadas; por transferência para outro estabelecimento da empresa; por compensação com débitos de quaisquer tributos e contribuições sob a administração da Secretaria da Receita Federal, nos termos da legislação em vigor; ou mediante ressarcimento em dinheiro.

### *Imunidade de ITBI nas Operações de Fusão, Incorporação, Cisão e Extinção da Empresa*

O artigo 156, parágrafo 2º, inciso I do texto constitucional de 1988, instituiu a imunidade tributária em relação ao Imposto de Trans-

missão de Bens Imóveis (ITBI), tornando insusceptível de tributação às transmissões decorrentes de conferência de capital, de fusão, de incorporação, de cisão ou de extinção de pessoas jurídicas, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil.

Aqui é necessário, primeiramente, trazer o significado em direito empresarial das operações de fusão, incorporação, cisão e extinção da empresa.

As modalidades de transformações societárias refletem a necessidade das empresas estruturar-se sinergicamente, visando a conquistar mercados, e diminuir custos com aumento de eficácia. Certamente, com a globalização, as empresas se ajustaram através das modalidades de transformações societárias, e o presente artigo detalha as modalidades na forma da lei, detalhando como se realiza uma fusão, incorporação ou cisão, ora reestruturações societárias para a sobrevivência das empresas no mercado empresarial.

Em termos gerais, pode-se dizer que estas formas de reorganização societária (fusão, incorporação e cisão) ainda se dão, majoritariamente, com o intuito eminentemente econômico, isto é, visam atender aos interesses mercadológicos específicos dos entes econômicos que almejam se fundir, incorporar-se ou cindir-se.

Nesta toada, pode-se afirmar que o que leva uma empresa a reorganizar-se em sociedade é a perspectiva da empresa incorporadora, vir a ingressar em um determinado nicho do mercado que está sob o domínio da empresa incorporada, ou, ainda, o caso de duas ou mais empresas se unirem em uma só a fim de se tornarem mais fortes frente à concorrência ou para trocarem tecnologias úteis às duas empresas. Ressalta-se que, atualmente, os tipos societários das empresas estão previstos no Código Civil da lei 10.406/2002, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2003, no Livro II, da Parte Especial do novo Código, intitulada “Do Direito de Empresa”, que se estende do Art. 966 ao Art. 1.195.

Em seus 129 artigos, o Livro II trata basicamente da caracterização do empresário, das sociedades empresárias, da Sociedade Simples (nova configuração da sociedade civil), da transformação, incorporação, cisão, fusão e dissolução de sociedades, do registro, do nome empresarial e outros aspectos inerentes ao exercício da atividade empresarial.

As modificações introduzidas pelo novo Código Civil, principalmente, com relação aos artigos nº 1113 e 1121 que enfatizam as modalidades de transformação societária das empresas, onde as sociedades podem incorporar-se, ou serem incorporadas, ou fundir-se com sociedade do mesmo ou de outro tipo e cindir-se, vertendo parcelas, ou a totalidade, de seu patrimônio para uma ou mais sociedades do mesmo tipo da cindida, ou de tipo diversos.

As operações de transformação, incorporação, fusão e cisão, tão somente, se estabelecem entre sociedades, mais precisamente, entre sociedades personificadas, estando dispostas também na Lei especial de nº 6.404/76, Capítulo XVIII, nos artigos 220 à 234 e alteradas pela Lei nº 11.638/07, ao qual têm por objetivo adequar à Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações).

Não havendo personalidade jurídica a tipificar a sociedade, não se pode conceber sua passagem de um tipo para outro, pois não se pode transformar aquilo que não existe. Dessa maneira, não havendo personalidade jurídica própria, não há patrimônio próprio e uma vez que a incorporação, a fusão e a cisão implicam, necessariamente, em circulação patrimonial, essas operações têm aplicação apenas às sociedades personificadas, e, portanto, dotadas de patrimônio próprio.

Certamente, as operações de transformação de sociedades empresariais, resultam na mudança de sua estrutura, através das modalidades de fusão, incorporação e cisão.

Neste passo, a transformação é a operação pela qual uma sociedade empresarial passa, independentemente de dissolução ou liquidação, de uma espécie para outra, com continuidade nos negócios sociais, alteração patrimonial e variação do capital social. O processo de transformações societárias de empresas brasileiras possuiu alta

relevância no contexto nacional. É certo que esse movimento não é específico ao Brasil, sendo uma tendência internacional. Existem, porém, peculiaridades importantes a serem ressaltadas, tais como o impacto maior sobre as empresas de capital nacional e a grande desnacionalização de empresas, um dos determinantes estratégicos das transformações nas modalidades de fusões e aquisições envolvendo empresas internacionais é a dimensão do mercado interno nacional e a inserção regional do Brasil na América Latina.

Evidentemente, deve ser considerada a privatização de empresas públicas como um outro processo que também contribuiu para as mudanças patrimoniais e na estrutura industrial do Brasil, seja porque algumas empresas nacionais realizaram investimentos na concessão de serviços antes operados por empresas estatais, seja porque setores industriais foram privatizados (Prociandy e Carvalho Sobrinho, 2001).

Por se tratar de modificação do formato constitutivo em relação ao vínculo societário da pessoa jurídica anteriormente constituída, a transformação não se constitui em dissolução ou extinção da sociedade transformada e sim apenas de sua modificação para outro tipo societário, a exemplo de uma sociedade limitada que é transformada em uma sociedade anônima e vice-versa. Ressalta-se que as transformações societárias são permitidas pela legislação empresarial, consubstanciada na Lei 10.406 de 2002, ora o Código Civil, conforme o capítulo que trata das empresas, bem como na lei de sociedades anônimas. Nessa transformação societária, os sócios reúnem seus recursos e esforços visando à consecução de um fim comum. Senão vejamos:

Artigo 220 da lei nº 6.404/76 - A transformação é operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro". Parágrafo único do artigo 220 – "A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade".

Art. 1.113 do código Civil – "O ato de transformação independe de dissolução ou liquidação da sociedade, e obedecerá aos preceitos reguladores da constituição e inscrição próprios do tipo em que vai converter-se.

Já a fusão que é a operação pela qual se une duas ou mais sociedades para formar uma nova sociedade, sucederá em todos os direitos e obrigações, respeitando contratos preestabelecidos, débitos e créditos.

Prescreve o artigo 228 da lei 6.404/76, o conceito de fusão, qual é:

Art. 228. Lei 6.404/76. A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações.

Outrossim, prescreve o artigo 1119 do Código Civil:

Art. 1119 Código Civil. A fusão determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

Assim, havendo um eventual endividamento de uma determinada empresa, a fusão desta sociedade com outra sociedade, possibilita solucionar e agilizar as dívidas, respeitando todos os atos e fatos jurídicos, anteriores a esta fusão.

A ferramenta estratégica da fusão de uma empresa que cobre uma série de deficiências ou pontos fracos, tanto em termos mercadológicos, de inovação tecnológica ou de talentos de gestão para o empreendimento, em comparação com a opção de ter que executar projetos de desenvolvimento de novos produtos ou revitalizar a empresa economicamente, ou ainda, de montar estabelecimentos próprios em segmentos mercadológicos específicos é, em muitos casos, uma alternativa interessante para que se garanta o desenvolvimento e crescimento intensivo do empreendimento e para cumprir os macro objetivos elaborados pela alta gestão no plano estratégico.

Na fusão, todos os sócios das extintas sociedades entrarão com seus valores ativos e passivos. Entretanto, poderá ocorrer aumento de capital, entrada ou saída de sócios.

E a cisão é eminentemente um instituto de divisão de sociedades, podendo-se conceituar como a operação pela qual uma sociedade transfere parcelas do seu patrimônio a outras sociedades, existentes ou constituídas para esse fim, desaparecendo.

O artigo 229 da lei 6.404/76, em seu *caput*, prescreve o conceito de cisão, sendo ele:

Art. 229, Lei 6.404/76. A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para este fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se seu capital, se parcial a versão.

Basicamente, portanto, o que distingue da simples incorporação ou da fusão é a transferência do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, desaparecendo, então. Se a cindida permanece, não se trataria propriamente de cisão, mas de cessão parcial do ativo.

Existe a cisão ou divisão de sociedades, quando uma originária cede a outra sociedade seus estabelecimentos relativos a uma determinada atividade, e a outra os das demais atividades, extinguindo-se. Considera-se um procedimento de desconcentração que se verifica em empresas de grande porte, visando a delimitar as atividades ou especializá-las.

Enfim, desde que a atividade preponderante do adquirente não seja a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mercantil, haverá a imunidade de ITBI para operações de transformações societárias de incorporação, fusão e cisão. E os artigos 36 e 37 do CTN, detalham a funcionalidade desta imunidade tributária de ITBI, aplicada no direito empresarial acima exposto. Senão vejamos:

Art. 36 – Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos.

Art. 37 – O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º - Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º - Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior, levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º - Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º - O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

## *Imunidades das Taxas*

As taxas possuem imunidade prevista no artigo 5º, e inciso LXXVI da constituição Federal de 1988. Senão vejamos o texto de lei:

Art. 5º da CF/88. (...)

*XXXIV – São a todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:*

*a) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;*

*b) a obtenção de certidões em repartições públicas, para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal;*

(...)

*LXXVI – São gratuitos para os reconhecidamente pobres, na forma da lei:*

*a) o registro civil de nascimento;*

*b) a certidão de óbito;*

Com frequência os entes públicos não a observam e instituem sua cobrança dos usuários desses serviços.

A hipótese de incidência da taxa é o Estado praticar ato de polícia, o Estado realizar serviço público, motivo destas cobranças pelo ente público.

Todavia, a taxa prevista no artigo 5º, XXXIV do texto constitucional de 1988 é tributo, pois os serviços ali constados ensejariam a cobrança individualizada de cada contribuinte pelos poderes públicos, se não houvesse uma prescrição imunizante a retirá-la do campo de competência tributária.

### *Imunidade de Contribuição Social*

As contribuições sociais possuem imunidade prevista no artigo 195, par. 7º da CF/88. Senão vejamos:

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

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

A doutrina tem considerado incorreta a adoção da terminologia “isenção”, ora prevista em lei, preferindo a classificação como imunidade, uma vez que outorgada constitucionalmente. Trata-se de uma imunidade subjetiva.

Com relação ao que está previsto no artigo 195, parágrafo 7º do texto constitucional de 1988, a palavra isenção, significa imunidade, baseia-se no fato da assistência social de forma direta, a entidade já cumpre o seu papel na sociedade, não se justificando, portanto, a exigência de nova imposição pecuniária

São entidades sem fins lucrativos, que prestam serviços gratuitos (total ou parcialmente) de assistência social, saúde ou educação a pessoas carentes. A qualidade de beneficente de assistência



social da entidade é certificada pelo Ministério da Assistência Social e Combate à Fome (MDS), Ministério da Saúde (MS) e Ministério da Educação (MEC), conforme sua área de atuação.

Para receber a certificação a entidade deve cumprir os requisitos estabelecidos pelos artigos 3º ao 20 da Lei nº 12.101/09.

Uma vez certificada como beneficente de assistência social a entidade faz jus à isenção prevista no art. 195 § 7º da Constituição, desde que atenda aos requisitos previstos no art. 29 da Lei 12.101/09.

Isenção que é imunidade da contribuição patronal.

A partir dessa Lei, a entidade certificada como beneficente de assistência social e que cumpra os demais requisitos, pode usufruir da isenção, sem necessidade de requerimento à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

## A Diferença entre Imunidade, Isenção e Alíquota Zero

As imunidades tributárias, segundo entendimento majoritário da doutrina, são previsões constitucionais que limitam a competência tributária no sentido de impedir que as normas de tributação incidam sobre os fatos imunizados.

Desta forma, à lei ordinária é proibida a inclusão, nas hipóteses de incidência de um determinado tributo, de fatos abrangidos pelas normas constitucionais de imunidade, pois tornar-se-iam absolutamente inconstitucionais.

Os fatos definidos dentre as imunidades tributárias passariam a compor, então, o âmbito da não incidência. Neste sentido menciona Hugo de Brito Machado (2009, p. 188): “ é possível dizer-se que a imunidade é uma forma qualificada de não incidência”.

A isenção tributária decorre de lei, e de acordo com o art. 175, do Código Tributário Nacional, é definida como a forma de exclusão do crédito tributário.

Parte da doutrina considera a isenção como a dispensa legal do tributo.

Todavia, outra parte da doutrina tem o entendimento de que a isenção é uma forma de exclusão de parcela das hipóteses de incidência da norma tributária.

Para avaliar a correção destas afirmações, faz-se necessária um exercício de lógica jurídica que a partir de então passa-se a fazer.

Para se afirmar que a isenção é dispensa legal do tributo, há de se pressupor que a respectiva obrigação tributária principal há de se ter formada.

Decorrência lógica de tal afirmação é que existe a relação jurídica tributária entre o suposto sujeito passivo e o Estado, decorrente da mesma obrigação.

Nesta situação o tributo ainda não é exigível, pois decorre de obrigação ilícida, e também não o será, tendo em vista a eficácia da lei de isenção que exclui o crédito tributário.

Poder-se-ia pensar, então, estar-se diante da seguinte situação hipotética: existência de uma relação jurídica, cujo objeto apresenta-se pela respectiva obrigação tributária ilícida, tendo em vista que apenas o crédito fora excluído.

Admitir-se como correto o raciocínio exposto nesta situação hipotética é admitir também que, sobrevindo a revogação da lei de isenção, extingue-se o óbice legal da obrigação tributária, o que implica na possibilidade de reconstituição do respectivo crédito tributário.

Assim, a hipótese de incidência é obtida com a exclusão, dentre os fatos tributáveis, somente das hipóteses de imunidade, ficando a isenção, de início, dentre os fatos tributáveis.

Merecem ainda alguns comentários o art. 179, § 2º do CTN, segundo o qual a isenção, quando não concedida em caráter geral, não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155 do CTN, do qual trata da moratória.

Observa-se que o artigo 179, de certo modo, equiparou a isenção a um instituto de suspensão do crédito tributário. No caso da moratória, justifica-se a cobrança do crédito, acrescido de juros de mora, quando se apure que o beneficiado não satisfazia, ou deixou

de satisfazer as condições ou não cumprira ou deixou de cumprir os requisitos para a concessão do favor, tendo em vista que, neste caso, o crédito se constituiu, encontrando-se apenas suspensa a sua exigibilidade. Assim, no momento em que a causa de suspensão deixa de existir, o crédito passa a ser novamente exigível. Assim sendo não gerará efeitos retroativos.

Já no caso das isenções concedidas a título individual, a sua revogação, caso venha a serem cobrados os créditos excluídos, gerará efeitos retroativos de forma a reconstituir o crédito já não mais existente.

Analisando o aqui exposto, as isenções concedidas a nível individual devem ser analisadas sob dois aspectos: primeiro, quando o beneficiado deixou de satisfazer as condições ou de cumprir os requisitos para a concessão da isenção; segundo, quando o beneficiado não satisfazia as condições ou não cumprira os requisitos para a concessão do favor.

Na primeira situação, existe o caso de simples revogação da isenção, sem a possibilidade de efeitos retroativos, ou seja, sem a possibilidade de cobrança do crédito já excluído, visto que já não mais existe, sob pena de, como já exposto, tornar o instituto da isenção um fator de suspensão do crédito tributário, hipótese definitivamente descartada.

Na segunda situação, existe o que deveria ser o caso de anulação da isenção, pois a mesma teria sido concedida de forma irregular. Assim sendo, tendo em vista que anulação possui efeitos *ex tunc*, a exclusão do crédito anteriormente efetivada perderia seus efeitos e o crédito se reconstituiria, vindo a partir de então ser exigível nos moldes da legislação tributária.

E enfim, a Alíquota 0 (Zero) é a hipótese de incidência tributária que teve por lei a aplicação da redução da alíquota a zero, ou seja, o resultado da incidência é nulo.

A alíquota zero costuma ser confundida com a isenção.

Na isenção temos a hipótese de incidência tributária como na alíquota zero, mas na isenção podemos ter a cobrança que pode ser

parcial (nos casos em que a isenção é parcial) havendo cobrança de tributo parcial, na alíquota zero a cobrança é nula em todas situações jurídicas tributárias.

A alíquota zero é mais utilizada nos impostos extrafiscais, como II, IE, IOF e IPI, podendo haver majoração a qualquer momento para esses tributos, com exceção do IPI, que está sujeito ao princípio da anterioridade.

# CAPÍTULO 6

## A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA, FATO GERADOR, SUJEITOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, CRÉDITO TRIBUTÁRIO E O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

A tributação apresenta seus aspectos formais e materiais mais específicos através da denominada regra matriz de incidência, pois é dela que se tem o cometimento do fato gerador e seus elementos que irão ditar a obrigação tributária e o crédito tributário por meio de uma das modalidades do lançamento deste crédito fiscal do ente competente tributante.

Neste passo, pensa de forma mais completa no Brasil sobre a regra matriz de incidência, o ilustre Doutor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 238):

O objeto sobre o qual converge o nosso interesse é a fenomenologia da incidência da norma tributária em sentido estreito ou regra-matriz de incidência tributária. Nesse caso, diremos que houve a subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária). (...) A devida compreensão da fenomenologia da incidência tributária tem o caráter de ato fundamental para o conhecimento jurídico, posto que assim atuam todas as regras do direito, em qualquer de seus subdomínios, ao serem aplicados no contexto da comunidade social. Seja qual for a natureza do preceito jurídico, sua atuação dinâmica é a mesma: opera-se a concreção do fato previsto na hipótese, propalando-se os efeitos jurídicos prescritos na consequência. (...) É aquilo que se tem por tipicidade, que

no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, adquire transcendental importância. Para que seja tido como fato jurídico tributário, a ocorrência da vida real, descrita no suposto da norma individual e concreta expedida pelo órgão competente, tem de satisfazer a todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata.(...). Disséramos haver dois tipos de normas jurídicas no ordenamento do direito positivo: as regras de comportamento e as regras de estrutura. Enquanto as primeiras estavam diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas suas relações de intersubjetividade, as últimas (de estrutura) dispunham sobre a criação de órgãos, procedimentos e de que maneira as normas deviam ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. Pois bem, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma regra de comportamento, preordenada que está a disciplinar a conduta do sujeito devedor da prestação fiscal, perante o sujeito pretensor, titular do direito de crédito.

Neste sentido, a hipótese de incidência é o tributo descrito na lei, ao qual se encontra no campo do abstrato, a partir do momento que o contribuinte comete o fato gerador, esta hipótese é realizada e ocorre a incidência tributária, nascendo o tributo como obrigação tributária.

## Hipótese de Incidência e Fato Gerador

A hipótese de incidência está no conteúdo abstrato da lei que impõe ao contribuinte um conteúdo normativo tributário. Contudo, a norma em seu abstrato conteúdo normativo atinge o aspecto concreto, real e se materializa em tributo, quando o contribuinte comete o fato gerador previsto na norma legal tributária abstrata.

Segundo o pensamento do professor Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 142): “no CTN, a rigor, não estão definidos os “fatos geradores” das obrigações tributárias, sejam elas acessórias ou principais, pois ele não veicula normas de tributação, mas normas sobre normas de tributação”.

Neste passo, quando se pensa em normas sobre normas de tributação, a reflexão é sobre o *modus operandi* da construção do processo legislativo da norma tributária e os limites do poder de tributar

as normas de direito formal sobre normas de tributação, sendo este um aspecto abstrato, no qual se tornará um fato concreto no mundo jurídico tributário, no momento em que o contribuinte cometer o fato gerador de direito material tributário que se transforma em obrigação tributária, por incidir na hipótese de incidência prevista na norma abstrata formal, ora lei tributária.

E mais, no pensamento do ilustre Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 232):

Os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis etc.; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existe interpretação econômica do fato? Sim, para os economistas. Existirá interpretação contábil do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro, fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. Como já anotado, o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas categorias e unidades de significação.

Aqui se verifica que o fato jurídico tributário está no cometimento do contribuinte do fato gerador previsto na hipótese de incidência da norma abstrata tributária que tem o condão de natureza jurídica comum, compulsória e obrigacional.

E se pensando um pouco mais sobre a relação obrigacional tributária, o contribuinte comete o fato gerador e para isso basta nascer a obrigação tributária, afirma neste sentido Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 141-142):

Relativamente à obrigação tributária principal, afirma o CTN que seu fato gerador é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”, ou seja, aquela situação definida em lei como hábil a determinar o nascimento da obrigação. A definição não é muito útil, pois serve para o fato gerador de qualquer obrigação, e não somente ao da obrigação tributária principal. Mesmo assim, a partir dela podemos dizer, por exemplo, que o “fato gerador” da obrigação tributária principal de pagar o IPVA é a propriedade de veículos automotores,

pois essa é a situação definida na lei (do respectivo Estado-membro) como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação de pagar esse imposto.

E aqui também resta o que ilustra Luciano Amaro (2010, p 281): “a obrigação tributária (*lato sensu*) nasce à vista de fato previamente descrito, cuja ocorrência tem a aptidão, dada por lei, de gerar aquela obrigação”.

A obrigação que pode ser principal e acessória como se depreende do texto do artigo 113 do CTN. Senão Vejamos:

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

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

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

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

Logo, o artigo 114 do CTN expressa exatamente este sentido:

Artigo 114, CTN. Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

E mais, o documento que materializa o fato gerador da obrigação principal é o denominado fato gerador da obrigação acessória, servindo este como um meio de prova do fato jurídico tributário materializado. Neste sentido o artigo 115 do CTN:

Art. 115, CTN. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Como se vê, o fato gerador possui efeitos da situação de fato e da situação jurídica no artigo 116 do CTN. Senão vejamos:



Art. 116, CTN. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

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

Interessante o que reza o artigo 116, parágrafo único do CTN, pois determina que a autoridade tributária pode interpretar a situação de fato como não situação jurídica tributária. Senão vejamos:

Art. 116, parágrafo único, CTN. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

E assim, neste passo, afirma de forma pedagógica e prática Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 144):

Trata-se da chamada “norma geral antielisão”, que dá à autoridade administrativa o poder de desconsiderar planejamentos tributários lícitos praticados pelo contribuinte. Planejamento tributário é a organização das atividades do contribuinte de sorte a que sejam – licitamente – submetidas ao menor ônus tributário possível. Imagine-se, por exemplo, que um contribuinte necessita de uma máquina para sua fábrica. Nesse caso, pode adquiri-la no mercado interno, ou importá-la, ou ainda alugar uma. Cada uma dessas opções gera consequências tributárias diferentes, e, se o contribuinte optar por aquela sujeita à menor carga tributária, estará praticando planejamento tributário. Pois bem. A tal norma antielisão tem por finalidade autorizar a autoridade a “desconsiderar” os atos efetivamente praticados pelo contribuinte, para os tributar como se tivesse sido escolhida a opção sujeita à maior carga tributária. No exemplo citado, caso o contribuinte opte por alugar a máquina, em vez de comprá-la, a autoridade fiscal poderia “desconsiderar” o aluguel e “requalificá-lo” como compra e venda, para exigir os impostos incidentes sobre a compra e venda.

Salienta-se que o artigo 117 e 118 do CTN, trazem a interpretação literal que não permite outro entendimento que não o que reza a lei. Senão vejamos:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Acerca do artigo 117 do CTN, ressalta Paulo de Barros Carvalho (2018, p.259):

O comando tem por objeto as situações categorizadas pelo direito, implica dizer, aquelas sobre que dispõe o inc. II do art. 116. E foi feliz o legislador, substituindo situação jurídica por atos ou negócios jurídicos, ao que acrescentou o qualificativo condicionais. A mudança terminológica exhibe, mais uma vez, a impropriedade vocabular do artigo precedente. Dentro do universo da expressão “ato jurídico” cabem duas classes de manifestação de vontade: a do ato jurídico em sentido estrito e a do negócio jurídico.

Já acerca do artigo 118 do CTN, diz Paulo de Barros Carvalho (2018, p.262):

Na construção do art. 116, ficara estabelecido que, para a situação de fato (inc. I), o critério de reconhecimento era o instante em que se verificassem as circunstâncias materiais necessárias à produção dos seus efeitos específicos. Em flagrante contradição, declara o art. 118, no inc. II, que a definição legal do fato gerador deve ser interpretada, abstraindo-se dos efeitos dos “fatos” efetivamente ocorridos. Como conciliá-los? Seria admissível, pela abstração dos efeitos

que o fato concreto propagou, identificar o preciso tempo de seu acontecimento? As circunstâncias materiais necessárias à configuração fáctica estão irremediavelmente atreladas aos efeitos típicos. Não podemos abstrair umas sem também abstrair outras. Cremos que o objetivo da norma é aludir a efeitos estranhos, vulgares, alheios aos peculiares e exclusivos que o evento propala. Transigindo assim, contornamos a contradição e outorgamos certo sentido ao inc. II do art. 118. Muito mais difícil, porém, é compatibilizar o art. 118, I, com o art. 116, II. Nesse ponto a tarefa parece até impossível. Para o reconhecimento da situação jurídica temos de analisar sua constituição, nos termos do direito aplicável (art. 116, II), e, ao mesmo tempo, para compreender a definição legal do fato, sempre que se tratar de ato ou negócio jurídico, somos obrigados a fazer abstração da validade dos atos praticados. As ordens prescritas não se coadunam. Uma exclui a outra, em dimensões de contraditoriedade absoluta. Enfrentamos, de novo, um problema de opção interpretativa e temos para nós que o privilégio deve recair no inc. II do art. 116, em detrimento do inc. I do art. 118.

E assim, o sujeito passivo e ativo da relação jurídica tributária que nasce com o cometimento do fato gerador da obrigação principal e acessória pelo contribuinte na hipótese de incidência do ente tributante, bem como a quantificação e qualificação do tributo, resta de forma clara no pensamento de Luciano Amaro (2010, p.289):

Assim, a par do núcleo (materialidade ou elemento material) do fato gerador da obrigação de pagar tributo, temos de examinar o elemento subjetivo, que se desdobra no sujeito ativo e no sujeito passivo. O sujeito ativo é a pessoa (estatal ou não) que é credora da obrigação tributária; sujeito passivo é o devedor dessa obrigação. Trata-se de pessoas cuja identificação concreta geralmente é feita em função do aspecto material: se trata de aquisição de renda (que é fato gerador de certo tributo, instituído pela União), identifica-se como sujeito ativo a União; sujeito passivo, por sua vez, será a pessoa a quem a lei impuser o dever de recolher o tributo, em razão daquele fato (que espelha o modelo legalmente previsto). A quantificação do tributo (com o uso do elemento valorizador ou .quantificativo) pode ser tarefa mais ou menos complexa. Nas situações singelas, o quantum debeatúr é já estabelecido pela norma legal, de modo que, ocorrido o fato descrito na lei, cabe ao

sujeito passivo recolher o montante de “x”, a título de tal ou qual tributo.

## Sujeitos da Obrigação Tributária e o Crédito Tributário

Primeiramente, a legislação tributária é o parâmetro para qualquer formalização de crédito tributário para o fisco, devendo se observar que para que isso ocorra, existe necessidade de hipótese de incidência, fato gerador e o nascimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo frente a norma abstrata impositiva do sujeito ativo.

De forma clara e expressa o artigo 119 e 120 do CTN preceitua quem são os sujeitos ativos da relação jurídica tributária que nasce com o fato gerador cometido pelo contribuinte. Senão vejamos:

Art. 119, CTN. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Art. 120, CTN. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria.

Segundo Anis Kfoury Jr. (2018, p.227): “com a ocorrência no mundo real da hipótese de incidência abstrata, prevista na lei, temos o surgimento do fato gerador e, por consequência, da obrigação tributária”.

Sendo esta obrigação tributária do sujeito passivo, definido no artigo 121 e 122 do CTN. Senão Vejamos:

Art. 121, CTN. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122, CTN. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

A consequência é que o crédito tributário representa o momento de exigibilidade da relação jurídica tributária pelo sujeito ativo desta, sendo o ente fiscal federal, estadual e municipal perante o sujeito passivo da relação, ora o contribuinte.

Etimologicamente, crédito significa “crer” ou “ter confiança”. Segundo Sérgio Assoni Filho (2007, p. 17): “as expressões *credo*, *crediti* e *creditum* desde o século XVI vinham sendo traduzidas por crer, confiar a outros ou emprestar com fé na moral do tomador do empréstimo”.

O contribuinte possui o dever da obrigação prevista na lei, quando comete o fato gerador, mas este se torna exigível com a constituição do crédito tributário através do lançamento que é a moral do tomador da obrigação legal, ora ente competente.

A lei é que demanda o espírito do contribuinte de dar e fazer a obrigação prevista em lei. Tal fato, pode ser salientado por Ettore Barelli e Sérgio Pennacchietti (2001, p. 952), quando ressalva que Montesquieu, em “*O Espírito das Leis*”, brilhantemente lapidou que: “a liberdade é o direito de fazer aquilo que as leis permitem”.

E assim, com relação a esta obrigação de fazer o lançamento, pensa Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 757): “o lançamento é o instrumento que confere a exigibilidade à obrigação tributária, quantificando-a (aferição do quantum debeat) e qualificando-a (identificação do an debeat)”,

Nesse sentido, O lançamento do crédito tributário possui como sua origem a formalização da base de sua incidência, considerando a materialidade tributária, bem como os sujeitos envolvidos e ainda a base de cálculo e a alíquota, como resta demonstrado no STJ, RESP 250.306/DF, 1ª Turma, Relator Ministro Garcia Vieira, 06-06-2000: “o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento (artigo 142 do CTN)”.

Pensa Hugo de Brito Machado (2009, p. 151):

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

O crédito tributário, em um sentido muito específico, pressupõe liquidez e certeza decorrentes do lançamento. Portanto, o crédito tributário só é constituído com o lançamento. Decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Senão vejamos o que preceitua o artigo 139 do Código Tributário Nacional (CTN):

CTN, Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Com o surgimento da relação jurídico-tributária, tem-se por existentes o débito e o crédito tributário. Apenas quando formalizada sua existência e liquidez, é que o Fisco pode opor o crédito tributário ao contribuinte, e dele exigir seu cumprimento.

Com o inadimplemento por parte do sujeito passivo, surge para o Fisco o direito de exigir e promover a cobrança amigável do seu crédito. Já a execução fiscal, ocorrerá em momento posterior, quando o Fisco inscreve em dívida ativa tributária e extrai o respectivo termo, obtendo, assim, um título executivo extrajudicial.

Logo, a obrigação Tributária Principal é a obrigação que tem como objeto uma prestação de dar em dinheiro, a título de tributo ou de penalidade pecuniária. É o vínculo abstrato que une o sujeito ativo ao sujeito passivo, tendo por objeto uma prestação pecuniária.

E por outro lado, a obrigação Tributária Acessória é a obrigação sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas (de fazer, não fazer, tolerar), no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos. Objetiva fiscalizar e controlar esses recursos.

Esclarecer que a obrigação tributária acessória independe do surgimento efetivo da obrigação tributária principal, torna-se necessário para a compreensão do crédito tributário.

Neste sentido está o artigo 113 do Código Tributário Nacional (CTN). Senão vejamos:

CTN, Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

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

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

Enfim, a obrigação principal e acessória, deverão ser cumpridas pelo contribuinte perante o ente competente federal, estadual ou municipal, sob pena de irregularidades e multas serem lançadas de ofício pelo fisco.

## Lançamento do Crédito Tributário

O lançamento pode ser definido como o ato ou série de atos de administração vinculada e obrigatória que tem como fim a constatação e a valoração qualitativa e quantitativa das situações que a lei define como pressupostos da incidência e, como consequência, a criação da obrigação tributária em sentido formal.

Segundo Andrei Lapa de Barros Correia (2006): “o Lançamento Tributário é ato administrativo de natureza declaratória predominante e agregador de exigibilidade aos tributos em que a ocorrência é necessária. Essa assertiva fixa as diretrizes básicas do breve estudo que se segue”.

O artigo 142 do Código Tributário Nacional trata da constituição do crédito tributário e do dever de lançá-lo. Senão vejamos:

Art. 142, CTN. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido 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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Neste passo, existe a administração vinculada e obrigatória no lançamento tributário. Entende-se por administração vinculada aquela que não é discricionária, por sua vez atos discricionários são aqueles que a administração pode praticar a seu critério, sem estar ligada a nenhuma regra imposta por lei quanto à maneira de praticá-los.

Logo, o lançamento não é um ato discricionário. Ao praticá-lo, a administração deve agir estritamente de acordo com o que a lei tributária dispuser a respeito, não podendo agir a seu critério; trata-se, portanto de ato de administração vinculada ou regradada.

Por outro lado, trata-se de ato de administração obrigatório: isto significa que a atividade da administração em matéria de lançamento não é facultativa.

Em outras palavras, sempre que se verifica que ocorreu uma situação prevista em lei que dá origem a uma obrigação tributária (fato gerador) a administração está obrigada a fazer o lançamento. Não se pode deixar de fazer lançamento de tributos, o que equivale a dispensar o seu pagamento.

Caso não realize esse procedimento de lançar o crédito tributário, seus servidores ficam sujeitos à responsabilidade funcional.

No lançamento, a lei aplicável é aquela da data da ocorrência do fato gerador, no entanto, a aplicação de penalidades prevalece o princípio da lei mais benéfica ao contribuinte.

Como o crédito tributário é constituído com o lançamento, a partir do momento da notificação feita ao sujeito passivo, somente pode ser modificado o crédito tributário nas seguintes situações: a) impugnação do sujeito passivo; b) recurso de ofício; c) iniciativa da própria autoridade administrativa. Senão vejamos o que preceitua o artigo 145 e 146 do Código Tributário Nacional:



Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Com a impugnação temos o processo administrativo contencioso tributário.

O direito de defesa e contraditório processual são manifestações do princípio do “devido processo legal” cunhado na Constituição dos Estados Unidos, consagrado nos Estados Democráticos de Direito, inspirando o constituinte brasileiro para registrar que, no Brasil atual, ninguém poderá ser privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal, conforme o artigo 5º, inciso LIV da Carta Magna brasileira de 1988.

Admite-se, portanto, o procedimento administrativo contencioso que ocorre de forma vinculada.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem por finalidade julgar recursos de ofício e voluntário de decisão administrativa de primeira instância, bem como os recursos de natureza especial, que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou seja, tributos federais. Seu regimento interno foi aprovado pela Portaria MF 256/2009.

Existe o TIT - Tribunal de Impostos e Taxas, vinculado à Coordenadoria de Administração Tributária da Secretaria da Fazenda do Estado de SP, dentre outras medidas adotadas pela administração fazendária, surgiu em razão da necessidade de se estabelecer um conjunto de normas e procedimentos de administração, destinados

a exercer o controle de qualidade sobre os lançamentos tributários e influenciados pelos princípios da publicidade, da economia, da motivação e da celeridade, garantindo ao contribuinte o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa. Realiza os julgamentos de recursos e administrativos tributários de competência estadual.

O Conselho Municipal de Tributos (CMT) sistematizou normas do processo administrativo fiscal. Objetivo do CMT é ser um órgão julgador colegiado, composto por representantes do governo municipal e por representantes da sociedade, para decidir, em última instância administrativa, as controvérsias tributárias entre os contribuintes e a administração municipal.

## Modalidades do Lançamento do Crédito Tributário

As modalidades de lançamento do crédito tributário em nosso país são 3 (três), segundo o Código Tributário Nacional. São elas: lançamento de ofício, lançamento por declaração e lançamento por homologação.

O lançamento de ofício existe quando a autoridade realiza todo o procedimento administrativo, obtém as informações e realiza o lançamento, sem qualquer auxílio do sujeito passivo ou de terceiros.

Exemplifica-se por meio do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbano - IPTU, Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor - IPVA, bem como as taxas e a contribuição de melhoria.

As principais características do lançamento de ofício são a iniciativa da autoridade tributária, bem como que independe de qualquer colaboração do sujeito passivo, por exceção dos dados de sua propriedade ou localização física.

Vislumbra-se que a base legal do lançamento de ofício está expressa no artigo 149 do Código Tributário Nacional. Senão vejamos:

Art. 149, CTN. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Existe o lançamento por declaração, quando o sujeito passivo presta informações à autoridade tributária, quanto a matéria de fato. Assim sendo, cabe a administração pública apurar o montante do tributo devido.

Exemplifica-se esta modalidade por meio da apuração do imposto de importação decorrente de declaração do passageiro que desembarca do exterior, ou ainda, por meio da apuração de Imposto de Exportação, e ainda, por meio da declaração do imposto de renda pessoa física ou jurídica, ou ainda, por meio da declaração da prestação de serviço no imposto sobre serviço de qualquer natureza, e por fim, na declaração da circulação da mercadoria e serviços no caso

do ICMS e na declaração do produto se é industrializado, quanto ao imposto sobre produtos industrializados.

As principais características do lançamento de ofício são que o sujeito passivo fornece informações à autoridade tributária, bem como que a autoridade tributária lança após receber as informações.

Salienta-se que a base legal do lançamento de ofício está no artigo 147 do CTN. Senão vejamos:

Art. 147, CTN. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação”.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

E a última modalidade de lançamento do crédito tributário no Brasil, se denomina lançamento por homologação, entendendo-se que o sujeito contribuinte antecipa o pagamento em relação ao lançamento, sem prévio exame da autoridade tributária. Logo, a declaração resta sujeita a aferição e confirmação posterior da autoridade administrativa.

Exemplifica-se como lançamento por homologação todos as espécies tributárias que tiveram lançamento de ofício e lançamento por declaração.

As principais características do lançamento por homologação são o sujeito passivo contribuinte antecipar o pagamento, bem como não existir prévio exame da autoridade tributária, e ainda, a autoridade tributária realizar a homologação posterior ou pode ocorrer homologação tácita, nos casos que não ocorre a confirmação após 5 (cinco) anos pelo sujeito ativo do ente competente federal, estadual ou municipal.

Confere-se que a base legal do lançamento por homologação está no artigo 150 do Código Tributário Nacional (CTN). Senão vejamos:

Art. 150, CTN. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Logo, a homologação é o ato administrativo realizado pela autoridade administrativa tributária para encerrar o cumprimento da obrigação do contribuinte, tão somente, sendo operada expressamente pelo conhecimento da atividade vinculada ao sujeito passivo, ora contribuinte.

A homologação tácita resta expressa no artigo 150, parágrafo 4º do CTN. Senão vejamos:

Artigo 150, § 4º, CTN. Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

E por fim, a homologação expressa do ente competente tributário representa a extinção do crédito tributário, sendo uma das situações no rol legal, previsto no artigo 156, Inciso VII do Código Tributário Nacional e que será abordado no próximo capítulo.

# CAPÍTULO 7

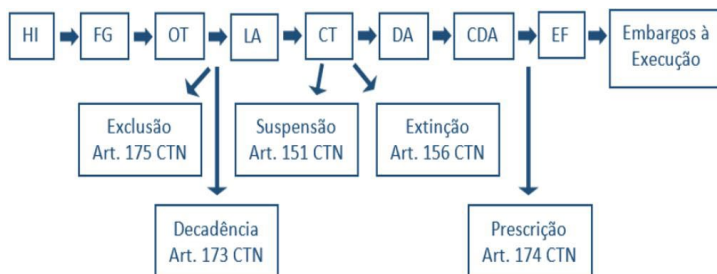
## SUSPENSÃO, EXTINÇÃO E EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Após o crédito tributário ser constituído por lançamento de ofício, por declaração e por homologação, existe a constituição da obrigação tributária, ao qual só terminará com a extinção determinar o fim do crédito tributário, mais também esta obrigação compulsória fiscal poderá ser suspensa ou excluída.

Aqui se apresenta as modalidades de suspensão, extinção e exclusão do crédito, sendo importante estudo aplicado do rol taxativo previsto no Código Tributário Nacional e que envolve a prática tributária no universo do crédito tributário e seus efeitos para o ente tributante e os contribuintes.

Destaca-se a perspectiva temporal das causas de afetação do crédito tributário que correspondem a suspensão, extinção e exclusão como se ilustra abaixo:

**Figura 28 - Perspectiva temporal das causas de afetação do Crédito Tributário.**



**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

Frisa-se que embora a decadência e a prescrição tenham sido elencadas pelo legislador como causas de extinção do crédito tributário no artigo 156 do Código Tributário Nacional, estes dois institutos possuem momentos completamente distintos e extremos entre si. A doutrina em parte sequer concorda que a decadência seja mesmo uma causa de extinção do Crédito tributário e também será aqui abordado neste capítulo.

## Suspensão do Crédito Tributário

A suspensão do crédito tributário é a paralisação de sua exigibilidade por determinado período de tempo, ou seja, a inexigibilidade do crédito tributário de forma temporária.

### **A base legal está no artigo 151 do CTN. Senão vejamos:**

**Art. 151, CTN.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

**I** - moratória;

**II** - o depósito do seu montante integral;

**III** - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

**IV** - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

**V** - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (acrescentado pela LC-000.104-2001)

**VI** - o parcelamento.

Entretanto, embora o Código Tributário Nacional, venha a tratar do assunto como suspensão do crédito, o correto é dizer que, ocorrendo aquelas hipóteses descritas no rol taxativo do artigo 151 do CTN, há a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Durante o período de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, o fisco não poderá promover-lhe a cobrança.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não dispensa o contribuinte do cumprimento das obrigações acessórias relacionadas à obrigação principal cujo crédito esteja suspenso, ou dela seja consequente (art. 151, parágrafo único do CTN).

Todas as causas listadas no art. 151 do CTN, por suspenderem a exigibilidade do crédito tributário, autorizam a expedição de Certidão Positiva de Débito com Efeito de Negativa (CPD-EN).

É a inteligência das regras dispostas nos artigos 205 e 206 do Código Tributário Nacional. Portanto, empresas nessa situação podem licitar. O artigo 205 do CTN, trata da Certidão Negativa de débito (CND) E Aqui se frisa o artigo 206 do CTN:

Art. 206, CTN. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior, a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

Enfim, as espécies de suspensão do crédito tributário podem receber a memorização pelas iniciais: MORDERLIMPAR

Frise-se que esta memorização se torna muito importante para absorver e agregar o conhecimento sobre suspensão do crédito tributário, ilustrando-se abaixo:

**Figura 29 - MORDERLIMPAR = Suspensão do Crédito Tributário.**

<p><b>Código Tributário Nacional</b> <b>Art. 151.</b> Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - <b>mor</b>atória; II - o <b>de</b>pósito do seu montante integral; III - as <b>re</b>clamações e os <b>re</b>curso, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida <b>lim</b>inar em mandado de segurança. V - a concessão de medida <b>lim</b>inar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o <b>par</b>celamento.</p>	<p><b>MO R D E R  L I M P A R</b></p>
---	---

**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

## *Moratória*

A moratória é a dilatação do tempo para satisfação da obrigação. Sua previsão pode ser de caráter geral ou individual, conforme estatui o artigo 152 do Código Tributário Nacional.

A moratória é a prorrogação ou adiamento do prazo legalmente fixado para pagamento do tributo, concedida pelo credor.



Luciano Amaro pensa (2010, p. 379.): “a moratória consiste na prorrogação do prazo (ou na concessão de novo prazo, se já vencido o prazo original) para o cumprimento da obrigação”.

Neste passo, a moratória é possível em casos de situações naturais, econômicas e sociais que dificultem o normal adimplemento das obrigações tributárias.

E mais, a lei é que estabelece à moratória, deverá especificar o tributo, o prazo, o vencimento, e assim sucessivamente.

Existem as moratórias de caráter geral e em caráter individual, preceituadas no Inciso I e II do art. 152 do CTN)

Todo o Sistema Tributário Nacional é informado pelo princípio da competência: só o ente competente poderá instituir ou modificar o tributo a ele outorgado pela Constituição Federal.

Assim, o nascimento, a extinção, a suspensão e a exclusão do crédito tributário somente poderão ser regulados por leis emanadas desse ente tributante, observado o disposto em lei complementar federal.

A moratória de caráter geral tem a sua previsão está no artigo 152, I do CTN. Senão vejamos:

**Art. 152, CTN** - A moratória somente pode ser concedida:

I - em caráter geral:

a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;

b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 204):

Eventualmente o Fisco exige o fornecimento de garantias para a concessão de moratórias individuais. Não há nenhuma irregularidade nesse procedimento, desde que: (i) haja expressa previsão legal autorizando a exigência da garantia; e (b) a garantia seja exigida como condição para a concessão da moratória, e não como condição para que sejam respeitados os efeitos legais de uma moratória já concedida.

**Exemplo:** A União Federal, em face dos efeitos de uma crise econômica, edita lei dilatando por um mês os prazos para pagamento da contribuição para financiamento da seguridade social – COFINS, beneficiando todos os sujeitos passivos deste tributo.

**A moratória de caráter geral** gera direito adquirido e dispensa o oferecimento de garantias por parte do beneficiário.

A moratória de caráter individual está no Art. 152 do CTN - A moratória somente pode ser concedida:

Art. 152, CTN. (...)

II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.

Um exemplo que se pode pensar: em face de perdas enfrentadas pelos produtores de vinho da Serra Gaúcha, ocasionadas por fortes mudanças climáticas, a União edita lei concedendo aos produtores de vinho cujas culturas estejam localizadas nesta região, a dilação por 6 (seis) meses do prazo para o pagamento das obrigações tributárias federais.

Aqui, a moratória individual não gera direito adquirido e pode ser cassada de ofício, caso o beneficiário deixe de cumprir os requisitos estabelecidos.

A lei que estabelece a moratória deverá especificar o tributo, o prazo, o vencimento, e assim sucessivamente.

O artigo 154 do CTN especifica que somente pode haver a moratória quanto aos débitos definitivamente constituídos.

A moratória concedida sem a observação das exigências normativas enseja a invalidação do artigo. No caso, também, do sujeito passivo descumprir quaisquer condições para a continuação dos benefícios da moratória ensejará a cassação da moratória.

### *Depósito de Montante Integral do Crédito*

O depósito do crédito pode se dar em fase administrativa e judicial.

O depósito **não é condição necessária** para que se possa discutir na **esfera administrativa** (isso porque o simples recurso administrativo já suspende a exigibilidade do crédito).

No caso de depósito na esfera administrativa, **tem efeito de sustar a atualização monetária**.

Ao contrário, **na esfera judicial o depósito é necessário** para a suspensão do crédito (exceto nos casos em que o contribuinte consegue liminar ou tutela antecipada).

Neste sentido, A Súmula 112 do STJ: “O depósito somente suspende a exigibilidade do crédito tributário se for integral e em dinheiro”.

E assim, entende Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. ):

Note-se, porém, que o fato de o depósito dever ser feito de forma integral, e em dinheiro, não impede que o contribuinte obtenha a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em juízo, sem tê-lo feito. Desde que presentes os requisitos legais exigidos (genérica e usualmente conhecidos como “fumaça do bom direito” e “perigo da demora”), a suspensão poderá decorrer do deferimento de uma tutela provisória 40 (CTN, art. 151, IV e V), sendo possível, inclusive, o oferecimento de garantia por meio de bens diversos do dinheiro. O que não há – e esse é o sentido da Súmula 112 do STJ – é o direito subjetivo do contribuinte de efetuar garantia com bem diverso do dinheiro e obter, só com isso, de forma automática, a suspensão da exigibilidade do crédito com fundamento no inciso II do art. 151 do CTN. Caso o sujeito passivo considere que parte do crédito é devida e outra parte não o é, não será correto – nem terá o efeito de suspender a exigibilidade do crédito tributário – efetuar o depósito apenas da parte considerada devida. Ao contrário, deve o contribuinte depositar todo o valor, ou, então, pagar o montante considerado devido e depositar a quantia que pretende questionar. Além de suspender a exigibilidade do crédito tributário, o depósito suspende a fluência dos juros a cargo do sujeito passivo. Ou, melhor dizendo, faz com que os juros, embora continuem fluindo, passem a ser devidos pela instituição depositária. E, como todas as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, o depósito também suspende o curso da prescrição.

O contribuinte, desejoso de discutir um lançamento com o qual não concorda, procede ao depósito do total do crédito discutido. Se vencer, as quantias ser-lhe-ão devolvidas; perdendo, será o depósito convertido em renda e o crédito tributário extinto, na forma do art. 156, inciso VI, do CTN.

Por outro lado, **a realização de depósito parcial** não obstaculiza a exigência do crédito por parte da Fazenda Pública.

### *As Reclamações e os Recursos nos Termos das Leis Reguladoras do Processo Tributário Administrativo*

Na pendência de reclamação a administração não pode inscrever o crédito na dívida ativa; só após o esgotamento da fase administrativa.

Concluído o lançamento na forma do artigo 142 do Código Tributário Nacional, há a presunção de legitimidade e exigibilidade.

Caso o sujeito passivo da relação jurídica não se conforme com o mesmo poderá apresentar impugnação.

E assim pensa Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p.208):

A reclamação, que também é chamada de “impugnação” ou “defesa administrativa”, instaura o processo de controle da legalidade do lançamento, que o Decreto 70.235/72 denomina “a fase contenciosa do lançamento”. A Administração Pública, em face da provocação do sujeito passivo, deverá examinar se o lançamento está realmente de acordo com a lei, ou não. E, até que se pronuncie definitivamente, não poderá exigir o valor lançado e devidamente impugnado. Desse modo, apresentada dentro do prazo legal a defesa administrativa, o crédito tributário impugnado permanece com sua exigibilidade suspensa até que a autoridade competente sobre ele se pronuncie. Após essa primeira decisão, poderá ser interposto recurso administrativo, o qual também mantém suspensa a exigibilidade do crédito tributário. Somente após o pronunciamento definitivo da Administração Pública, no processo administrativo, caso esta conclua pela manutenção da exigência, é que o crédito tributário voltará a ser exigível.

Essas impugnações sustam a exigibilidade do crédito, até manifestação da última instância administrativa.

A simples impugnação – reclamação ou defesa do contribuinte –, desde que realizada no prazo certo (30 dias após o recebimento da notificação do lançamento), é medida suficiente para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Assim, enquanto a impugnação do contribuinte estiver pendente de julgamento administrativo definitivo, dele não poderá ser exigido o pagamento do crédito tributário.

Frisa-se aqui que o recurso administrativo é causa autônoma de suspensão do crédito, não havendo que se falar em necessidade de depósito, conforme a Súmula Vinculante 21 do STF.

Para o Doutor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 380): “Na ausência de impugnação, ou de recurso próprio, como a exigibilidade não está trancada, a Fazenda passa, imediatamente (em tese), a formulá-la, ingressando com o instrumento adequado, que é a ação de execução”.

A dívida ativa não pode ser exigida na pendência de reclamação ou recurso administrativo, podendo existir a certidão de dívida ativa e a distribuição da execução fiscal para que a Fazenda não perca o prazo prescricional, todavia, existirá um carimbo na execução fiscal (suspensa a exigibilidade).

E assim, o recurso administrativo segundo de Luciano Amaro (2010, p. 409): “se desfavorável, restabelece-se a exigibilidade, tendo, em regra, o sujeito passivo um prazo para satisfazer a obrigação, sob pena de o Fisco atuar no sentido da cobrança judicial”.

Enfim, os recursos administrativos são julgados, dentre outros, nos seguintes órgãos paritários: a) Conselho Municipal de Tributos (CMT) b) Delegacias Tributárias de Julgamento (DTJ) c) Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) d) Delegacias da Receita da Julgamento (DRJ) e) Conselho Administrativos de Recursos Fiscais (CARF)

Concluindo, são órgãos paritários, o que significa dizer que possuem membros em igual número de representantes da fazenda e dos contribuintes. Sendo em número par de conselheiros, a solução para os casos de empate nas deliberações é atribuída ao voto de desempate ao presidente da turma, o chamado “voto de qualidade”.

## A Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança

Serve-se o Mandado de Segurança para garantia de direito líquido e certo (artigo 5º, inciso LXIX da Constituição Federal), não amparado por habeas corpus ou habeas data.

O mandado de segurança é a ação de que dispõe o contribuinte em defesa do direito líquido e certo, comprovado de plano, ferido ou ameaçado por ilegalidade ou abuso de poder em ato de autoridade pública tributária, PRAZO DE 120 DIAS.

Não basta a impetração do mandado (não confundir mandado - ordem, com mandato - procuração).

O mandado de segurança é a ação de que dispõe o contribuinte em defesa de direito líquido e certo, comprovado de plano, ferido ou ameaçado por ilegalidade ou abuso de poder em ato de autoridade pública tributária.

O contribuinte precisa comprovar *periculum in mora* e *fumus boni juris*. Se o juiz condiciona a concessão da liminar à realização do depósito, está, na verdade, indeferindo a medida liminar, já que o depósito é direito subjetivo do contribuinte e configura hipótese autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Um exemplo neste sentido é a Súmula 323 do STF que preceitua que “É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.

Se o juiz condicionar a concessão da liminar à realização do depósito, está, na verdade, indeferindo a medida liminar, já que o depósito é direito subjetivo do contribuinte e configura hipótese autônoma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Não concedendo a liminar, poderá o Juiz facultar o depósito do montante integral que, se realizado, suspenderá a exigibilidade do crédito.

Para Luciano Amaro (2010, p. 410):

A liminar não depende de garantia (depósito ou fiança), mas é frequente que sua concessão seja subordinada à prestação de garantia ao sujeito ativo, inclusive o depósito. A exigência de depósito, nessa situação, não nos parece justificável.

### *A Concessão de Cautelar ou Tutela Antecipada, em Outras Espécies de Ação Judicial*

A tutela antecipada ocorre nas ações declaratória de inexistência de relação jurídica tributária bem como na ação anulatória de débito fiscal.

O artigo 151, inciso V do CTN foi inserido por meio de Lei Complementar (a já citada Lei Complementar nº 104/2001), instrumento legislativo hábil a disciplinar obrigação e crédito tributário (art. 146, III, “b”, da Constituição Federal), de modo que não se poderia cogitar da possibilidade de qualquer tipo de impedimento à concessão desse tipo de medida, desde que preenchidos os requisitos do antigo artigo 273 do Código de Processo Civil, inspirado na cautelar e tutela antecipada.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 210):

Embora com o CPC de 2015 não exista mais o processo cautelar, as figuras referidas no art. V do CTN continuam pertinentes, tendo apenas mudado um pouco em sua rotulação. Atendem pelo nome de tutela provisória, que pode ser: (1) antecedente ou incidental, a depender do momento processual em que requeridas; (2) de evidência ou de urgência, a depender de uma maior ou menor intensidade da “fumaça do bom direito”, a dispensar, ou não, a presença por igual do perigo da demora; e (3) antecipatória ou cautelar, conforme acelere, no todo ou em parte, o provimento final requerido, ou apenas conserve um estado atual de coisas; em qualquer caso, porém, podem ensejar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Assim como ocorre com a liminar nos Mandados de Segurança, a tutela provisória de urgência concedida em ações de procedimento comum, como a Ação Anulatória, por exemplo, também implica suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Os requisitos para sua concessão são probabilidade do direito e perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo (art. 300 do CPC).

Presentes os requisitos, é dever do juiz conceder a tutela provisória perquirida, concessão esta cuja consequência é a suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Muito comum nos casos em que não é cabível mandado de segurança, seja pela ausência de seus pressupostos, seja pela perda do prazo decadencial de 120 dias para a impetração. Juiz não pode exigir depósito.

Não se pode confundir a suspensão da exigibilidade com a extinção do crédito tributário, de modo que a concessão liminar da suspensão da exigibilidade não esgota o objeto da ação em que se pretende a extinção daquele crédito.

Muito comum nos casos em que não é cabível mandado de segurança, seja pela ausência de seus pressupostos, seja pela perda do prazo decadencial de 120 dias para a impetração.

A tutelar visa a assegurar a eficácia do provimento judicial final, garantindo, assim, o resultado útil do processo. E ainda, a tutela visa a satisfazer desde logo o direito afirmado, antecipando o gozo de algo que só seria concedido na sentença.

Em suma o contribuinte deve, necessariamente, ingressar com ações judiciais tributárias, ao qual serão explicadas na prática jurídica tributária, ora 10º Semestre.

## *Parcelamento*

O **parcelamento** está no artigo 155-A do Código Tributário Nacional. É considerada uma medida de política fiscal que visa recuperar créditos e a permitir que contribuintes inadimplentes voltarem à situação de regularidade fiscal.

O parcelamento é uma confissão de dívida tributária; não cumprido, é passível de execução fiscal de toda a dívida tributária.

Cada ente político pode fazer sua lei específica de parcelamento (REFIS).

O parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas, conforme estatui o artigo 155-A, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional.



O parcelamento não é denúncia espontânea (art. 138 do CTN), portanto não recebe o mesmo benefício de exclusão de responsabilidades sobre a multa.

E mais, a concessão do parcelamento impede que o Ministério Público apresente representação fiscal para fins penais relativas a crimes da Lei 8137/90, nos termos do artigo 83 da lei 9.430/1996.

Importante frisar que a confissão de dívida está atrelada a legislação pertinente ao parcelamento de débitos tributários geralmente determina que o pedido de parcelamento implica confissão irretratável da dívida. O contribuinte, portanto, não poderia, tendo pedido o parcelamento, insurgir-se contra a exigência do tributo.

Em muitos casos, porém, o pedido de parcelamento é feito em face de ação fiscal contra o contribuinte, mas este em seguida constata que o tributo na verdade não é devido, porque incorrente o respectivo fato gerador. Nestes casos a questão que se coloca é a de saber se a confissão efetivamente impede que o contribuinte se oponha à exigência, vale dizer, qual o significado da norma legal que diz ser a confissão irretratável.

A confissão de dívida tem ocorrido em bastantes situações na área tributária, tendo em vista que muitas vezes o contribuinte procura o fisco para fazer parcelamento da dívida, como ocorre nos casos de REFIS de IPTU.

Lembrando que quando o contribuinte procura o fisco (federal, estadual ou municipal) antes do crédito tributário ter sido instaurado em processo administrativo, existe a denúncia espontânea, conforme o artigo 138 do CTN.

Mas na maioria dos casos temos os contribuintes procurando o Fisco após receberem o auto de infração, aí nestes casos, não ocorre à denúncia espontânea, muito menos os seus efeitos.

Admitindo-se que a confissão é simples meio de prova da verdade dos fatos, como admitimos, é indubitoso que ela não interfere com o significado que tais fatos possam ter no mundo jurídico.

Assim, entendo que se um agente fiscal de tributos federais lavra contra contribuinte um ato de infração, por não haver este incluído

em sua declaração de rendimentos e, por isto, não haver oferecido à tributação determinada herança, ou doação recebida, (casos de não incidência) ou determinado rendimento que, segundo a lei, é isento do imposto, a confissão que esse contribuinte venha a fazer da “dívida” respectiva, resta desprovida do efeito que o fisco geralmente lhe pretende atribuir. É que o fato confessado, ainda mesmo sendo verdadeiro, não produz a consequência de fazer nascer à obrigação tributária.

Pode, entretanto, ocorrer que o fato confessado seja daquele cujo acontecimento tenha como consequência jurídica a criação da obrigação tributária, vale dizer, pode ocorrer que o fato confessado corresponda à hipótese de incidência tributária. Neste caso a confissão é relevante. Tem o efeito de tornar a existência do fato fora de dúvida. O fato ficou comprovado com a confissão. Mesmo assim, se aquele que confessou o fez em virtude de erro, a confissão pode ser revogada. Essa é a questão mais interessante aqui ressaltada.

Assim, quando a norma contida na legislação pertinente ao parcelamento de dívidas tributárias preceitua que a confissão é irrevogável, tal norma deve ser interpretada no sentido de que uma vez realizada a confissão, não pode o sujeito passivo da obrigação tributária desfazê-la, simplesmente, retirando as afirmações que fizera sobre o fato. Contudo, ao se constatar que o fato pelo contribuinte confessado não ocorreu, ou não ocorreu tal como foi confessado, o que possui o condão do mesmo sentido jurídico, então o contribuinte poderá elidir os efeitos da confissão, provando o erro.

Não se diga que essa interpretação torna a confissão inútil. Observa-se que de modo nenhum a confissão será inutilizada. Neste passo, a utilidade da confissão consiste em inverter o ônus da prova. Comprovado o fato, pela confissão, fica a administração tributária dispensada de produzir qualquer outra prova do fato cujo acontecimento gerou a dívida tributária.

E mais, a interpretação da irretratabilidade em termos de absoluta impossibilidade de revogação implicaria atribuir-se à confissão da dívida tributária, natureza contratual que ele não tem.

Aliás, ainda que a confissão tivesse natureza contratual, não se poderia admitir que a dívida de tributo dela se originasse.

Daí porque diz Ruy Barbosa Nogueira (1964, p. 74): “a própria confissão do contribuinte, se não estiver de acordo com a lei, nenhum valor terá para o juízo tributário”.

E nesse sentido, resta o pensamento do ilustre Doutor Anis Kfouri Jr (2018, p. 257): “a confissão, portanto, somente pode abranger o que, de fato, ocorreu no mundo real. Confessar o que não existe é criar, querer atribuir efeito legal a uma inverdade que não guarda os contornos necessários à formação do fato gerador”.

Enfim, o tributo não é devido como simples consequência da incidência da norma, se a própria incidência inexistente. A vontade do sujeito passivo, bem como a vontade da administração tributária, não pode ter a virtude de criar a dívida.

## Extinção do Crédito Tributário

O Crédito Tributário regularmente formalizado, somente se modifica ou extingue, quando houver permissão legal para tanto.

O conceito de extinção do Crédito Tributário é qualquer ato jurídico ou fato jurídico que faça desaparecer, definitivamente, a obrigação tributária respectiva existente na relação instituída entre sujeito passivo e sujeito ativo na “Constituição do Crédito”. Possui natureza jurídica terminativa.

As hipóteses legais estão no art. 156, do CTN. São 12 causas previstas em 11 incisos, conforme a ilustração abaixo:

### Figura 30 - Causas de Extinção do Crédito Tributário.

Além do pagamento e da decadência, tudo que termina em "ÃO" é causa de EXTINÇÃO (exceto a isenção, que é exclusão)

- I – pagamento;
- II – compensação;
- III – transação;
- IV – remissão;
- V – prescrição e decadência;
- VI – conversão do depósito em renda;
- VII – Pagamento antecipado e homologação;
- VIII - consignação em pagamento;
- IX – decisão administrativa e irreformável;
- X – decisão judicial transitada em julgado; e
- XI – Dação em pagamento de bens imóveis.

**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

Neste passo, a diferença da extinção para a suspensão do crédito tributário é a seguinte: enquanto que na suspensão do crédito tributário temos uma condição suspensiva ao qual a inexigibilidade do crédito é temporária, na extinção temos uma condição terminativa, ora a inexigibilidade do crédito é definitiva.

#### *Pagamento*

O Pagamento do crédito tributário é a entrega do valor devido ao sujeito ativo da obrigação tributária, restando prevista no artigo 157 ao 164 do Código Tributário Nacional.

O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos (art. 158, II, do CTN).

Assim, o pagamento do IPTU de 2018, por exemplo, não implica o adimplemento de IPTU relativo a anos anteriores, nem de taxa de lixo do mesmo imóvel.

Portanto, nos casos em que a autoridade administrativa condiciona o pagamento de um tributo ao pagamento de outro, configura-se evidente violação da regra do art. 158, inciso II, do CTN, de modo que se revela cabível, nessas hipóteses, o manejo de ação consignatória para garantir ao contribuinte a possibilidade de proceder o

pagamento apenas do tributo que ele deseja pagar.

Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo, conforme expressa o artigo 159 do CTN. Trata-se de regra que evidencia a natureza *portable* (portável) da obrigação tributária.

Assim, não merece sequer consideração eventual alegação do contribuinte no sentido de que, por não ter recebido o carnê de IPTU em sua residência, deixou de pagar o imposto.

Neste ponto, a obrigação é portável, pelo que se constata que é dever do contribuinte procurar o credor até o vencimento da obrigação. Basta que o fisco comprove o envio do carnê para o endereço cadastrado para que seja regular a cobrança, mesmo que o carnê tenha sido posteriormente extraviado, conforme a Súmula 397 do STJ.

E no caso de extravio do carnê, cabe ao contribuinte solicitar uma segunda via à Administração Tributária, seja presencialmente na Prefeitura, seja por meio eletrônico.

O pagamento poderá ocorrer numa das formas elencadas no artigo 162 do CTN, ou seja: Em moeda corrente, cheque ou vale postal, ou estampilha, papel selado ou processo mecânico.

Primeiramente, o pagamento em estampilha, vale postal, pape selado ou processo mecânico são formas de recolhimento aplicável ao passado, tendo em vista que o CTN é de 1966, assim sendo, não sendo usual esta forma de pagamento do tributo e extinção do crédito.

Todavia, nos dias atuais, ainda pode-se constatar que existe a adoção de selos na tributação de cigarros e bebidas quentes pela Receita Federal, mas que a maioria dos contribuintes não percebem ou desconhecem o aspecto tributário do selo.

O meio mais usual é o pagamento do tributo em dinheiro ou cheque.

Sendo recolhido em cheque, a sua quitação somente se dará após a compensação do cheque, assim como ocorre com os boletos (fichas de compensação).

O pagamento em dinheiro deverá ser em moeda corrente, ou

seja, em Real, não podendo ser em moeda estrangeira, muito menos em barras de Ouro.

O Código Tributário Nacional traz referência como se dará o pagamento do crédito. Contudo, a lei tributária possui vigência desde 1966 e não possui revisão de texto legal até os dias atuais, e assim, se esquece dos meios de pagamento pela *internet* ou demais modalidades tecnológicas, permitidas no atual estágio de desenvolvimento da sociedade.

E mais, o parágrafo 1º e 2º do artigo 162 do CTN permite a lei tributária estabelecer garantias ao pagamento em cheque ou vale postal, desde que não inviabilizem o recebimento do crédito ou o torne muito oneroso.

Neste sentido, Doutor Anis Kfourir Jr (2018, p. 260):

Nos dias atuais, constatamos ainda a adoção de selos na tributação de cigarros e bebidas quentes, pela Receita Federal, os quais passam despercebidos pela grande maioria dos contribuintes, que desconhecem o aspecto tributário do selo. Se, por um lado, o texto do Código faz referências a formas não usuais de pagamento de tributos, por outro não aborda o pagamento via Internet e demais modalidades tecnológicas, permitidas no atual estágio de desenvolvimento, bem como não trata da possibilidade de pagamento em agências bancárias e estabelecimentos comerciais, como a experiência cotidiana revela. Aliás, hoje não há como pagar o tributo diretamente na Receita Federal, sem a intervenção de uma instituição financeira.

O Código Tributário Nacional não diz se o pagamento do crédito tributário pode ser feito em agências bancárias ou estabelecimento comercial.

Nos dias atuais, não há possibilidade de se pagar um tributo diretamente na Receita Federal sem a intervenção de uma instituição Financeira, sendo comum o pagamento por meio de DARF ou DARE através de débito em conta corrente do contribuinte, até mesmo por leitura de código da emissão do pagamento por aplicativo em conta corrente bancária.

Neste passo, a redação quanto ao local do pagamento, previs-

ta no artigo 159 do CTN, resta superada no modus operandi do pagamento, valendo apenas no sentido formal que o pagamento deve ser efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo. Senão vejamos:

Art. 159, CTN. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.

Com já exposto acima, o pagamento não será realizado na repartição pública, mas em instituições bancárias e estabelecimentos comerciais conveniados com a repartição pública.

No que se refere ao prazo de recolhimento do tributo, o artigo 160 do Código Tributário Nacional é claro e expresso. Senão vejamos:

Art. 160, CTN. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do Pagamento, o vencimento do crédito ocorre 30 (trinta) dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Assim sendo, o prazo para pagamento é de 30 (Trinta) dias após o contribuinte ser notificado do crédito tributário do fisco e do seu débito com a Fazenda Pública.

Curiosa é a situação expressada no parágrafo único do mesmo artigo 160 do CTN, pois o benefício do desconto que poderá ser concedido pelo Fisco, muitas vezes ocorre o contrário, ora o aumento do tributo com juros e multa. Senão vejamos:

Art. 160. Parágrafo único, CTN. *A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça.*

Segundo o ilustre entendimento do Doutor Aniz Kfourir Jr (2018, p.261): “parece-nos que o desconto na antecipação não deveria ser uma possibilidade, mas uma obrigação, uma vez que é assegurado ao sujeito ativo da relação tributária a imposição de multa e juros em caso de atraso no recolhimento de tributos”.

O desconto nada mais é que adimplir o pagamento antes do prazo legal concedido pelo ente tributante.

E mais uma vez pensa Doutor Aniz Kfourir Jr (2018, p.261):

O recolhimento após o fato gerador (quando nasce a obrigação tributária), mas antes do seu prazo final, deveria gerar a redução proporcional ao “custo do dinheiro”. Mais ainda, poderia servir inclusive de instrumento de política tributária para os Governos, na medida em que, além de estimular a adimplência, reduz os custos financeiros do Erário Público, seja na esfera municipal, seja na estadual/distrital ou federal.

Com relação à situação em que o contribuinte não paga o tributo no prazo de 30 dias após notificado, conforme o artigo 160 do CTN. O que acontece?

Ocorre a situação do artigo 161 do CTN. Senão vejamos:

**Art. 161, CTN.** O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

**§ 1º** - Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês.

**§ 2º** - O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito (grifo nosso).

Hoje em dia os tributos federais possuem os juros devidos conforme a Taxa SELIC, acrescida de 1%, conforme previsão do parágrafo 1º do artigo 160 do CTN.

Taxa Selic é a taxa média ajustada dos financiamentos diários apurados no Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais. Para fins de cálculo da taxa, são considerados os financiamentos diários relativos às operações registradas e liquidadas no próprio Selic e em sistemas operados por câmaras ou prestadores de serviços de compensação e de liquidação (art. 1º da Circular nº 2.900, de 24 de junho de 1999, com a alteração introduzida pelo art. 1º da Circular nº 3.119, de 18 de abril de 2002).

A justificativa da Taxa SELIC, tem o fato de que o Governo ao necessitar de recursos monetários, e assim, promove a captação no mercado financeiro, remunerando o credor com esse índice, de forma



que a imposição pecuniária pelo atraso visaria recompor tais custos.

Com relação aos juros de mora de 1%, entende Anis Kfourir Jr (2018, p. 261-262):

Ainda sobre a penalidade pelo atraso no recolhimento, dispõe o art. 161 do CTN que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante. A adoção desta última expressão – seja qual for o motivo determinante – quer-nos parecer exagerada e até certo ponto inaplicável, valendo citar o típico exemplo da força maior, que por certo não poderia resultar em sanção ou prejuízo a quem não lhe deu causa e por motivo sobre o qual não pode controlar.

E por último, a questão do pagamento e sua ordem de quitação, quando existentes débitos simultâneos, ora prevista no artigo 163 do CTN.

**Art. 163, CTN.** Existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, a autoridade administrativa competente para receber o pagamento determinará a respectiva imputação, obedecidas as seguintes regras, na ordem em que enumeradas:

**I** - em primeiro lugar, aos débitos por obrigação própria, e em segundo lugar aos decorrentes de responsabilidade tributária;

**II** - primeiramente, às contribuições de melhoria, depois às taxas e pôr fim aos impostos;

**III** - na ordem crescente dos prazos de prescrição;

**IV** - na ordem decrescente dos montantes (grifo nosso).

Neste passo, estabelece o artigo 163 do Código Tributário Nacional que existindo simultaneamente dois ou mais débitos vencidos do mesmo sujeito passivo para com a mesma pessoa jurídica de direito público, relativos ao mesmo ou a diferentes tributos ou provenientes de penalidade pecuniária ou juros de mora, não tendo sido ofertados pelo contribuinte recursos suficientes para pagamento de todos os débitos, a autoridade administrativa considerará pagos, nesta ordem: 1º - Os débitos por obrigação própria, e depois os por obri-

gação de terceiros; 2º - Primeiramente, as contribuições de melhoria, depois as taxas e por fim os impostos; 3º - Na ordem crescente dos prazos de prescrição; 4º - Na ordem decrescente dos montantes.

E ocorrendo o pagamento indevido, quais são as consequências tributárias para o contribuinte?

A ação de repetição do indébito tributário terá cabimento, tão somente, se o pagamento foi realizado a maior ou de forma indevida pelo contribuinte. A Base legal está no artigo 165 do Código Tributário Nacional:

Art. 16, CTN. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4 do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Vê-se, portanto, basta ao sujeito passivo provar que pagou sem causa jurídica (artigo 165, Inciso I, II ou III do CTN), uma vez que o ônus da prova recai sobre quem alega ter indevidamente pago o gravame.

Nesse passo, o pagamento indevido ou a maior será restituído, independente de provas sobejas, ou seja, será suficiente a apresentação da guia de recolhimento do tributo, para que formalize o seu pedido.

Frise-se que o particular não está obrigado a primeiramente postular na órbita administrativa, e após recorrer à via judicial, como descrito no artigo 165 do CTN.

O sujeito passivo pode ser o contribuinte ou o responsável tri-

butário.

Quanto ao rito, o procedimento é o comum ordinário.

É classificada como ação de conhecimento com natureza condenatória.

**A Finalidade da ação de restituição do pagamento indevido é a** reposição patrimonial do contribuinte ou responsável tributário daquilo que foi pago indevidamente ou a maior ao Fisco, condenando-se o fisco nesta reposição, acrescida de correção e juros de mora.

Existem algumas particularidades com relação a ação que visa a repetição do indébito tributário.

Neste sentido, o contribuinte ou responsável tributário pode pedir a restituição, conforme o Artigo 166 do CTN, ou seja, a restituição dos tributos somente será feita a quem provar ter assumido o referido encargo; ou a quem, no caso, de ter transferido o encargo a terceiros, estiver por este expressamente autorizado.

E outra particularidade é que a ação de repetição do indébito pode ser utilizada no âmbito de quaisquer espécies tributárias.

E ainda, mais uma particularidade é o prazo para a restituição, que está previsto no artigo 168 do CTN. Senão Vejamos:

**Art. 168, CTN.** O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória (grifo nosso).

Enfim mais uma outra particularidade é a correção monetária e juros de mora do valor a ser ressarcido, prevista no artigo 167 do CTN.

**Art. 167, CTN.** A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

**Parágrafo único.** A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar (grifo nosso).

Observa-se que o sujeito passivo terá direito à restituição das seguintes importâncias: o montante do tributo indevidamente pago; e o montante da multa indevidamente paga, exceto as relativas à infração de caráter formal; o montante dos juros de mora, não capitalizáveis, a contar do trânsito em julgado da decisão definitiva que determinar a restituição; o montante da correção monetária, a contar da data do pagamento indevido.

## *Compensação*

Ocorre quando duas pessoas por serem, ao mesmo tempo, credoras e devedoras uma da outra podendo extinguir suas obrigações pelo simples encontro de contas.

São requisitos: a) lei autorizadora; b) créditos tributários vencido ou vincendo devido pelo contribuinte; e c) crédito líquido e certo devido pela Fazenda ao contribuinte (com trânsito em julgado – art. 170-A do CTN).

Quando o contribuinte é credor do fisco (por exemplo, por ter pago indevidamente determinada quantia, pensado tratar-se de montante efetivamente devido), tem ele o direito de optar por receber seu crédito por meio de precatório ou por meio de compensação.

Neste passo, a Súmula 461 do STJ que diz “O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado”.

O artigo 170 do Código Tributário Nacional prevê que a compensação deve estar em lei, além disso, os créditos devem ser líquidos e certos, vencidos ou vincendos. Vejamos:

**Art. 170, CTN.** A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública (grifo nosso).

A compensação é um instituto de extinção do crédito tributário muito utilizado por empresas, pois para as pessoas físicas o caminho é a restituição do pagamento indevido, ora item anterior.

A Lei Complementar nº 104/2001, incluiu o artigo 170-A do CTN:

**Art. 170-A, CTN.** É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial (grifo nosso).

## *Transação*

É o negócio jurídico em que as partes, mediante concessões mútuas, extinguem obrigações terminando litígios.

São concessões por parte do Fisco, visando o interesse público (por ex. diminuição de despesas desnecessárias para o Estado na cobrança de créditos de pequeno valor), e concessões por parte do sujeito passivo (por exemplo, desistência de recurso interposto), com a finalidade de atingir os interesses da coletividade.

A “vontade” do Estado é manifestada pela lei. Para se transigir em matéria tributária é necessário que haja lei, pois o crédito tributário é regido pelo princípio da indisponibilidade do patrimônio público.

A transação diverge do parcelamento, pois na transação, há pagamento à vista, total ou parcial, diferente do parcelamento. Assim temos: a extinção na transação e suspensão do crédito tributário no parcelamento, denominado também e REFIS, recuperação de crédito fiscal.

O artigo 171 do Crédito Tributário Nacional é o dispositivo legal que prevê a transação como possibilidade de extinção do crédito tributário. Vejamos o texto de lei:

**Art. 171, CTN.** A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e conseqüente extinção de crédito tributário.

**Parágrafo único.** A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso (grifo nosso).

Enfim, muitos brasileiros não conseguiram efetivar o pagamento de tributos durante a pandemia covid-19. Neste sentido, a Portaria

n. 1696 de 10 de fevereiro de 2021, estabelece as condições para transação por adesão para tributos federais vencidos no período de março a dezembro de 2020 e não pagos em razão dos impactos econômicos decorrentes da pandemia relacionada ao coronavírus (covid-19), determinando que poderão ser negociados nos termos desta Portaria, desde que inscritos em dívida ativa da União até 31 de maio de 2021 e não pagos em razão dos impactos econômicos decorrentes da pandemia relacionada ao coronavírus (covid-19).

## Remissão

A Remissão é o perdão total ou parcial do crédito tributário. A remissão é o perdão da dívida decorrente do tributo. Verifica-se que o perdão da dívida tributária só ocorrerá após o lançamento do tributo pelo Fisco.

Sua concessão deve ocorrer por lei, que poderá autorizar a autoridade administrativa a concedê-la, por despacho fundamentado, devendo sempre atender um dos requisitos previstos no artigo 172 do CTN. Senão vejamos:

**Art. 172, CTN.** A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

**I** - à situação econômica do sujeito passivo;

**II** - ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

**III** - à diminuta importância do crédito tributário;

**IV** - a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

**V** - a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante (grifo nosso).

Salienta-se a diferença entre os institutos da remissão, anistia e isenção no campo tributário: perdão de multa antes do lançamento é anistia; perdão de tributo antes do lançamento é isenção. Perdão de qualquer deles depois do lançamento é remissão.

Logo, a anistia é o perdão das penalidades (multas) sobre os

tributos, total ou parcial. E a isenção é quando não existe o lançamento tributário do tributo, ora não existe o perdão da dívida para fatos passados, mas existe, o perdão da dívida para fatos futuros, momento que o ente tributante deixa de cobrar dívidas futuras do contribuinte.

Enfim, a título de exemplo que diferencia a remissão da isenção, o ilustre Doutor Anis Kfourir Jr. (2018, p. 272) diz:

A Cidade de São Paulo sofreu fortes enchentes, que inundaram diversas residências, trazendo prejuízo a diversas famílias. Naquela ocasião, pretendeu-se “isentar” o IPTU dos imóveis atingidos. Entretanto, considerando que tal fato ocorreu posteriormente a janeiro (data do fato gerador do IPTU), se isenção fosse, somente valeria para o ano seguinte, de forma que o que se pretendia era a devolução/perdão do imposto daquele ano. Dessa forma, foi necessária a aprovação de lei pela Câmara Municipal e sanção do Poder Executivo, concedendo remissão para tais imóveis, muito embora a divulgação tenha se dado, em caráter geral, soando algo como “isenção de IPTU para os imóveis atingidos pela enchente”.

## *Prescrição e Decadência*

A prescrição é a perda do direito da pretensão de exigibilidade. O Prazo é de 5 (cinco) anos. Este prazo é o que o ente tributante competente possui de direito de cobrar judicialmente o contribuinte.

A prescrição está prevista no artigo 174 do Código Tributário Nacional que menciona apenas a interrupção da prescrição. Ilustra-se o trecho do artigo 174 do CTN que expressa o que é prescrição: “a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva”.

Existe também a prescrição intercorrente.

Prevista no art. 40 da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6830/1980), a prescrição intercorrente é a perda da pretensão judicial de cobrança do crédito tributário consumada durante o iter procedimental em razão da inércia do credor, consubstanciada pela não localização do devedor ou de bens penhoráveis.

Neste passo, enquanto a prescrição comum se configura pelo

transcurso do prazo de 5 anos antes do ajuizamento da ação executiva, a prescrição intercorrente se caracteriza pela fluência do lapso prescricional de 5 anos durante o curso do processo. Porém, antes de se iniciar esta contagem, é preciso computar um ano de suspensão do processo, conforme o art. 40, §2º, da Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/1980).

E assim, a Súmula 314 do STJ expressa: “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”.

E ainda referente à prescrição intercorrente, o STJ no REsp Repetitivo nº 1.340.553/RS decidiu que essa suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido. Além disso, havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional.

E ainda, existe a previsão do artigo 40, Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/1980) que quando for encontrado o devedor ou bem penhorável, seja no decorrer do prazo de 1 ano de suspensão, seja durante os 5 anos da prescrição intercorrente, os autos devem ser desarquivados para prosseguimento da execução.

Embora a prescrição intercorrente possa ser reconhecida de ofício pelo juiz (art. 40, §4º, Lei de Execução Fiscal (Lei n. 6.830/1980), ele deve ouvir previamente a Fazenda Pública, sob pena de nulidade da sentença caso o fisco comprove, em sede recursal, a existência de causa suspensiva ou interruptiva de prescrição não considerada pelo juiz.

Já por outro lado, a Decadência é a perda do próprio direito. Nessa situação, a Fazenda Pública não pode mais efetuar o lançamento tributário. O Prazo para a decadência também é de 5 anos.

Assim, a decadência é a perda no direito de lançar; não admite



interrupção ou suspensão do prazo; é irrenunciável e pode ser declarada de ofício pelo Juiz de Direito. Está prevista no artigo 173 do CTN, conforme o texto abaixo:

Art. 173, CTN. “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento”.

É um dos temas mais polêmicos da extinção do crédito tributário a diferença entre decadência e prescrição, mas que é muito bem apresentado no pensamento mais uma vez do Doutor Anis Kfourri (2018, p. 273):

É bem verdade que, em princípio, parece difícil distinguir ambos, mas logo percebemos a diferença, conforme demonstraremos a seguir. O prazo de decadência é aquele existente após o fato gerador, para que o Fisco proceda ao lançamento, constituindo assim o seu direito, ou seja, o direito a receber o imposto. Uma vez procedido o lançamento, o direito do Fisco já foi constituído, de maneira que não se pode mais tratar da perda do direito, mas da execução forçada de um direito devidamente constituído. A esse processo denomina-se execução fiscal, sendo que o seu não ajuizamento no tempo legal implica na impossibilidade de ingresso posterior, em função da prescrição. Enquanto a decadência é voltada para o lançamento, a prescrição está relacionada com a cobrança, por meio da execução.

### *A Conversão do Depósito Judicial em Renda*

A conversão do depósito judicial se transforma em renda para o fisco ao final do processo judicial tributário, quando o contribuinte perde a ação de execução fiscal, e assim, o valor do depósito é convertido em favor da Fazenda Pública, quitando-se a dívida tributária e extinguindo-se o crédito tributário.

Segundo Anis Kfourir Jr (2018, p. 282): “equivaleria, dessa forma, em tese, a um pagamento, com a diferença que para o recolhimento seria determinado de ofício pelo Juízo”.

Logo, sendo favorável a decisão judicial ao contribuinte ou responsável tributário, é determinada a guia de levantamento judicial das importâncias depositadas pelo contribuinte ou responsável, com as correções devidas, extinguindo-se o crédito tributário por decisão judicial passada em julgado (artigo 156, Inciso X, do CTN).

Enfim, pode ocorrer a conversão quando das ações ordinárias (declaratória e anulatória que tenha depositado quantia e pedido a tutela), bem como pode ocorrer no Mandado de Segurança (depósito da quantia para obter liminar), ou ainda, nos Embargos à Execução Fiscal (depósito judicial que garante a execução fiscal).

### *Pagamento Antecipado*

O pagamento antecipado ocorre quando a Fazenda Pública (União, Estados, DF ou Municípios) homologa expressa ou tacitamente o pagamento realizado de forma antecipada pelo contribuinte. Ocorre nos tributos lançados por homologação. Ex: ISS, IPI, ICMS.

De forma brilhante diz Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p.; 242):

Esse pagamento antecipado, sozinho, não extingue o crédito tributário, até porque, antes da homologação, a rigor, não há lançamento, nem crédito tributário. É por isso que o art. 156, VII, do CTN, assevera que extinguem o crédito tributário “o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

### *Consignação em Pagamento*

A consignação em pagamento é quando o sujeito da obrigação tributária se propõe a pagar, e não está conseguindo.

Ocorre sempre na esfera judicial, quando a Fazenda pública se recusa a receber o valor que o contribuinte propõe a pagar ou há dúvida a quem seria devido o tributo.

Na prática, é de considerar que na maioria dos principais tributos devidos atualmente, cujo lançamento se dá por homologação, a recusa no recebimento praticamente inexistente.

Contudo, segundo Anis Kforui Jr (2018, p. 283):

Entretanto, notadamente nos casos de tributos lançados de ofício, a exemplo do IPTU, e do IPVA, a instituição financeira se recusará receber valor diverso daquele lançado, não podendo ser efetuados pagamentos parciais (exceção ao parcelamento formal), como ocorre com outros tributos.

Neste passo, o artigo 156 do CTN, destaca que uma das modalidades de extinção é “a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do art. 164”, que, por sua vez, trata da consignação judicial, admitindo-a nas seguintes hipóteses:

Art. 164, CTN. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

### *Decisão Administrativa Irreformável*

A decisão proferida no âmbito dos processos administrativos fiscais (Decreto 70.235/1972). Faz coisa julgada contra o fisco.

No pensamento de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 243):

Pode-se usar a expressão coisa julgada administrativa, expressão que pode ser criticada por quem prefira denominar essa realidade de preclusão administrativa. De uma forma ou de outra, o que importa é que se trata de decisão administrativa definitiva (no âmbito da Administração Pública), irreformável, na qual a própria Administração Fazendária conclui pela invalidade do crédito, decretando a sua extinção.

Importante salientar que a decisão sendo favorável ao contribuinte, o ente tributante competente deve acatar a decisão, sem ingressar na via judicial, uma vez que decisão administrativa não consiste tipicamente em um julgamento com uma terceira pessoa na qualidade de julgador.

### *Decisão Judicial Passada em Julgado*

O Poder Judiciário reconhece que o crédito tributário não é devido, não há recurso pela fazenda pública no prazo de lei e a sentença transita em julgado.

Exemplifica de forma lúcida o professor Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 243): “No âmbito de uma ação anulatória de lançamento tributário, por exemplo, embora a sentença possa julgar procedente os pedidos, e determinar a extinção do crédito tributário impugnado, essa extinção somente será consumada quando a decisão se tornar definitiva.

De forma bem sucinta, ocorre com o esgotamento das vias recursais (no Poder Judiciário), sendo reconhecido judicialmente que o crédito tributário não é devido.

### *Dação em Pagamento de Bens Imóveis*

A dação em pagamento de bens imóveis é a forma de extinção do crédito tributário criada pela LC 104/01.

O Contribuinte pode oferecer bens imóveis espontaneamente ao Fisco para liquidar seus créditos tributários. É uma modalidade alternativa para pagamento de débito com o ente tributante competente.

O Contribuinte pode oferecer bens imóveis (nunca móveis) espontaneamente ao Fisco para liquidar seus créditos tributários.

Para o STF, a dação em pagamento de bens móveis viola o dever de licitação (ADIN 1917/DF, Relator: Min Ricardo Lewandowski, julgamento 26.04.2007, Órgão Julgador: Tribunal Pleno).

E por fim, a dação deve ser precedida de avaliação do bem

ou dos bens ofertados, que devem estar livres e desembaraçados de quaisquer ônus, bem como deve abranger a totalidade do crédito ou créditos que se pretende liquidar com atualização, juros, multa e encargos legais, sem desconto de qualquer natureza, assegurando-se ao devedor a possibilidade de complementação em dinheiro de eventual diferença entre os valores da totalidade da dívida e o valor do bem ou dos bens ofertados em dação, conforme os requisitos expressos pela Lei nº 13.259/16.

## Exclusão do Crédito Tributário

Excluir o crédito tributário é impedir, por força de lei, que ele seja lançado. Há duas hipóteses legais em que, não obstante à ocorrência do fato gerador e o conseqüente nascimento da obrigação tributária, não pode haver lançamento, pelo que não surgirá o crédito tributário, nem, portanto, a obrigação de pagamento.

O art. 175 do CTN prevê duas causas de exclusão do crédito tributário. A seguir o texto da lei:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.

A exclusão do crédito tributário significa impedir ou evitar a sua constituição.

Como a constituição do crédito tributário ocorre com o lançamento, a isenção e a anistia são situações ou causas inibitórias do lançamento tributário, impedindo a sua existência.

Assim sendo, o Código Tributário Nacional expressa, a isenção e a anistia antes do lançamento tributário e após o surgimento da obrigação tributária.

Lembrando a obrigação tributária surge da lei, e o lançamento

tributário surge da constituição do crédito tributário através do lançamento (ex officio, por declaração ou homologação).

A isenção e a anistia estão localizadas entre a obrigação e o lançamento tributário.

Não confundir a remissão com isenção ou anistia, pois a remissão não exclui o crédito, mas extingue, pois na remissão houve o perdão total ou parcial da dívida tributária, ou seja, daquilo que foi lançado, constituído como crédito tributário.

## *Isenção*

Os Artigos 176 a 179 do CTN tratam da isenção tributária, sendo conceituada pelo STF como a dispensa legal de pagamento de um tributo devido.

A isenção sempre deve ser prevista em lei tributária municipal, estadual ou federal, constando as condições e requisitos exigidos para a concessão, bem como as quais tributos se aplicam e sua duração, conforme diz o artigo 176 do CTN.

Interessante é que se o Tributo foi instituído por Lei Complementar, a concessão da isenção também deverá ser feita por uma outra Lei Complementar.

A isenção sempre deve ser prevista em lei tributária municipal, estadual ou federal, dela constando as condições e requisitos exigidos para a concessão, bem como a quais tributos se aplica e, se for o caso, o prazo de sua duração (art. 150, §6º da CF c/c art. 176 do CTN).

Não se confunde com imunidade tributária, pois mesmo com a isenção, os fatos geradores continuam a ocorrer (exclui-se o lançamento). Lembre-se: enquanto a imunidade é um recorte da própria competência (no âmbito constitucional), a isenção é a mera dispensa do pagamento do tributo devido. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção de impostos não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria, nem aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, conforme diz o artigo 177 do CTN.

Frisa-se a diferença também entre isenções onerosas e não onerosas.

Isenções comuns (não onerosas) são benesses, atos de bondade, sendo usualmente concedidas para quem está em situação de vulnerabilidade ou a quem, por sua condição, mereça a compaixão do Ente. Estas podem ser revogadas a qualquer tempo pelo poder concedente, conforme texto do artigo 178 do CTN).

Isenções onerosas são aquelas que não trazem apenas bônus para o contribuinte, mas também um ônus como condição para o seu gozo (como por exemplo exercer determinada atividade ou fazer certas adaptações no imóvel) e prazo certo (determinado) de duração. As isenções onerosas não podem ser revogadas ou modificadas livremente pelo poder concedente (art. 178 do CTN e Súmula 544 do STF).

Enfim, não se pode confundir a revogação da isenção onerosa (impossível, por conta da proteção ao direito adquirido) com revogação da lei concessória de isenção onerosa (possível, pois não se pode impedir o parlamento de revogar uma lei).

Quem, durante a vigência da lei concessória, cumpre os requisitos para o gozo do benefício, tem direito adquirido ao mesmo, pelo prazo previsto na lei, mesmo que esta venha a ser revogada. Neste caso, a lei revogada ganha ultratividade, o que significa dizer que a lei conserva seu vigor, mesmo depois de ter perdido vigência.

Em contrapartida, os contribuintes que estavam se estruturando para cumprir os requisitos previstos da lei e, antes de ultimadas as providências, são surpreendidos pela revogação, não têm direito à isenção, sendo prejudicados pela inovação legislativa.

Logo, a revogação da lei concessiva de isenção onerosa não tem o condão de prejudicar quem já cumprira os requisitos para o gozo do benefício legal, mas impede o gozo daqueles que não tinham cumprido tais requisitos na data da revogação da lei.

Isenções podem ser concedidas em caráter geral (objetivo) ou em caráter individual (subjetivo ou pessoal).

A Isenção de caráter geral, ocorre quando o benefício atinge a generalidade dos sujeitos passivos, sem necessidade de comprova-

ção por parte destes de alguma característica pessoal especial. Um exemplo é a isenção do Imposto de Renda sobre os rendimentos da caderneta de poupança.

Já a isenção de caráter individual, ocorre quando a lei restringe a abrangência do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos, de forma que o gozo dependerá de requerimento formulado à Administração Tributária no qual se comprove o cumprimento dos pressupostos legais. Concedida por lei, mas autorizada por despacho. Um exemplo seria a isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Operação Financeira (IOF) concedida às PCD's para que adquiram veículos adaptados às suas necessidades. Perceba-se que, nesse caso, o gozo do benefício depende da comprovação da condição pessoal de deficiência.

A concessão da isenção individual não gera direito adquirido, pelo que deve ser anulada de ofício sempre que se apure que o beneficiário não satisfazia ou deixou de satisfazer as condições para a concessão do favor.

No caso de anulação, ora “revogação”, segundo o texto do artigo 155 do Código Tributário Nacional decorrente da isenção individual, sempre serão cobrados o tributo e os juros de mora. Mas, se não houve dolo ou simulação na hora de obter o benefício, não haverá cobrança de penalidade pecuniária. Além disso, nesse caso, a anulação só pode ocorrer antes de prescrever o direito de cobrança do respectivo crédito.

E a comprovação do vício é ônus do fisco. Se, por outro lado, o benefício foi obtido com dolo ou simulação do beneficiário, ou de terceiros em favor dele, haverá cobrança de multa. Além disso, o tempo decorrido entre a concessão da isenção e sua revogação não será computado para efeito da prescrição do direito à cobrança do crédito.

Por fim, com relação à isenção por despacho da autoridade administrativa (requerida pelo contribuinte) e não por lei (geral), temos o artigo 179 do CTN:

**Art. 179, CTN.** A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade



administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

§ 1º - Tratando-se de tributo lançado por período certo de tempo, o despacho referido neste artigo será renovado antes da expiração de cada período, cessando automaticamente os seus efeitos a partir do primeiro dia do período para o qual o interessado deixar de promover a continuidade do reconhecimento da isenção.

§ 2º - O despacho referido neste artigo não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no art. 155 (grifo nosso).

## *Anistia*

A anistia é regulada nos artigos 180 a 182 do CTN. A anistia é o perdão legal das penalidades pecuniárias (multa) decorrentes das infrações tributárias praticadas antes da constituição do crédito tributário, isto é, antes do lançamento.

Neste passo, a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concedeu, o que a torna de efeito retrospectivo (passado) e não prospectivo (futuro).

E assim, o artigo 180 do CTN expressa que a anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concede, não se aplicando: **aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele (inciso I); e salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas (inciso II).**

O art. 180, inciso I, do CTN, estabelece que não podem ser objeto de anistia os atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e os que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele.

Logo, a conduta ilícita que não tenha decorrido de ato simula-

do, doloso ou fraudulento deve, como regra, ser punida, mas pode, no entanto, ser anistiada. Havendo simulação, dolo ou fraude, há dever de punição, ficando proibida a concessão do perdão legal.

Por sua vez, o art. 180, inciso II, do CTN, estabelece que, salvo disposição em contrário, não podem ser objeto de anistia as infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

A rigor, o conluio já estaria inserido na primeira hipótese em que é proibida a concessão de anistia, pois, por definição, o conluio é sempre doloso. O pior, contudo, não é a redundância. Ocorre que o dispositivo ora analisado é iniciado com a expressão “salvo disposição em contrário”, o que acaba por contraditoriamente permitir – ao menos em tese – a concessão de anistia a infrações cometidas mediante um dos mais graves comportamentos dolosos, o que seria proibido pelo inciso I do art. 180 do CTN.

Por conta do descuido legislativo, as gravíssimas infrações praticadas em conluio acabam sendo as únicas infrações dolosas que podem ser beneficiadas pela concessão de anistia. Esclareça-se, todavia, que embora a anistia de multa devida por infração praticada em conluio seja tecnicamente possível, na prática ela é pouco comum, já que depende de lei.

O CTN prevê a possibilidade de concessão de anistia em caráter geral ou limitado, no art. 181, inciso II, as restrições que podem ser estabelecidas no segundo caso.

As limitações podem ser: a) às infrações da legislação relativa a determinado tributo; b) às infrações punidas com penalidades pecuniárias até determinado montante, conjugadas ou não com penalidades de outra natureza; c) a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares; d) sob condição do pagamento de tributo no prazo fixado pela lei que a conceder, ou cuja fixação seja atribuída pela mesma lei à autoridade administrativa. Por se tratar de benefício fiscal que pode ser concedido em caráter individual (limitado), aplicam-se à anulação (“revogação”, segundo o CTN) da anistia as mesmas regras concernentes à anula-

ção da isenção concedida em caráter individual (CTN, art. 182, parágrafo único).

Por fim, se a anistia não é concedida de caráter geral, ela pode ser de forma específica, e como na isenção, dependerá de despacho da autoridade administrativa após o requerimento do interessado e que este faça a prova do preenchimento das condições. Senão vejamos o artigo 182 do CTN:

**Art. 182, CTN.** A anistia, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei para sua concessão (grifo nosso).

# CAPÍTULO 8

## RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária é o instituto onde uma terceira pessoa se torna responsável, ou seja, conforme o artigo 121, inciso II do CTN, o responsável tributário assume a posição de contribuinte da obrigação tributária perante o sujeito ativo de competência tributária.

A responsabilidade tributária possui sua base legal no capítulo V do Código Tributário Nacional nos artigos 128 a 138. E aqui também e abordará os crimes tributários e a responsabilidade na área penal fiscal, conforme expressa a Lei Federal n. 8.137/1990, Crimes contra a ordem econômica e tributária.

A atribuição de responsabilidade de terceiros é uma permissão contida no artigo 128 do CTN. Senão vejamos:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Neste ponto, entende Paulo Caliendo (2018, p. 476):

Apimeira característica emanada deste disposto determina que o responsável é pessoa diversa do contribuinte, se constituindo em um terceiro, portanto, o seu débito não é próprio, mas derivado da lei. O contribuinte possui débito próprio decorrente da realização da conduta descrita como necessária e suficiente para a incidência da norma. O contribuinte diversamente do responsável possui relação pessoal e direta com o fato gerador. O responsável é terceiro a quem a lei determina a necessidade de pagamento do tributo. Veja-se que o CTN adotou uma noção jurídica de vínculo entre o contribuinte e o fato gerador da respectiva obrigação, não sendo em nada considerado um critério econômico de determinação da incidência. É contribuinte aquele que pratica a ação (verbo) do aspecto material da hipótese de incidência.

O significado do verbo “Excluindo” é que o responsável assume no lugar do contribuinte a responsabilidade. Por exemplo, o arrematante (remitente) ou adquirente de bem imóvel, como nos casos do artigo 131 do CTN.

Esclarece Paulo de Barros Carvalho (2018, p.289):

O caminho da eleição da responsabilidade pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, nos conduz à pergunta imediata: mas quem será essa terceira pessoa? A resposta é pronta: qualquer uma, desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada pelo nome de contribuinte, mesmo que, muitas vezes, para nada contribua.

Atribuindo ao significado do quanto expresso no artigo 128 do CTN no que se refere ao “*responsável em caráter supletivo*”, ou seja, o contribuinte ainda é responsável em conjunto com o responsável tributário.

Aqui entende Paulo Caliendo (2018, p. 478):

A responsabilidade subsidiária ou supletiva está prevista no art. 128, fine, em que se determina que a lei atribua a este em caráter supletivo o cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Nesse caso, inicialmente, existe uma ordem para a cobrança, primeiro se cobra do contribuinte para somente após esgotadas as medidas de execução deste é que se pode direcionar a cobrança ao responsável.

Existe uma direção de responsabilidade tributária quanto ao pagamento do tributo, sendo que na falta do contribuinte ou dos bens do contribuinte, procede-se de forma supletiva em face do responsável e seus bens pessoais.

É o que ressalta Paulo Caliendo (2018, p. 478):

Note-se que existe uma sistemática obrigatória a ser observada: i) ao fisco é exigido inicialmente proceder a cobrança do contribuinte, bem como é vedado a este iniciar a cobrança do responsável; ii) o responsável possui o benefício de ordem ou preferência que impõe ao fisco o dever de cobrar do contribuinte, mas não atribui ao responsável o dever de indicar os bens do devedor principal. A tarefa de encontrar bens suficientes com o contribuinte é exclusiva do fisco e não há nenhum dever a ser

realizado pelo responsável; e iii) comprada a ausência de bens do contribuinte, bem como o esforço arrecadatário por parte do fisco é que poderá ser movida a cobrança em direção ao responsável.

Mais precisamente, existem as seguintes modalidades de responsabilidade tributária: responsabilidade dos sucessores (art. 129 a 133 do CTN); responsabilidade de terceiros (art. 134 do CTN); responsabilidade pessoal pelos créditos tributários (artigo 135 do CTN); responsabilidade por infrações (art. 136 a 137 do CTN); Responsabilidade por denúncia espontânea (art. 138 do CTN); responsabilidade por substituição (art. 150, par. 7º do CTN); e responsabilidade penal nos crimes tributários.

## Responsabilidade dos Sucessores

Sucessores ao contribuinte podem ser: o adquirente ou remittente; o sucessor a qualquer título e cônjuge meeiro; o espólio; e a fusão, incorporação e transformação empresarial.

Na responsabilidade por sucessão, resta bem claro que o contribuinte é sucedido por uma terceira pessoa que se torna responsável no lugar do contribuinte em face de um ato ou fato em concreto.

A regra geral é que o sucessor, leva consigo a responsabilidade tributária, tanto com relação aos créditos tributário futuros, quanto aos créditos tributários do passado, desde que relativos as obrigações tributárias surgidas até a data referida.

É o que diz o artigo 129 do CTN. Vejamos:

Art. 129, CTN. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

No caso de tributos que tenham a incidência sobre a propriedade ou posse de imóveis, tais como IPTU, taxas e contribuições de melhoria, estamos diante da obrigação tributária que está ligada ao imóvel em si (obrigações *propter rem*), de forma que o artigo 130 do

CTN estabelece a responsabilidade tributária do adquirente. Senão vejamos o artigo 130 do CTN:

Art. 130, CTN. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

É costumeiro, a realização de contrato entre as partes estabelecendo que o vendedor possui responsabilidade por eventuais dívidas sobre o bem, tributárias ou não que tenham origem em data anterior à aquisição.

O efeito deste contrato é restrito as partes, não sendo extensivo ao Estado, de forma que no eventual prejudicado terá o direito de regresso contra o devedor original, mas poderá ser obrigado a quitar a dívida com os cofres públicos antes.

Nos casos de arrematação em hasta pública de bens imóveis, o parágrafo único do artigo 130 do CTN, diz que a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Adiante, o artigo 131, inciso I do CTN preceitua: “São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos”.

São pessoalmente responsáveis pelos tributos devidos pelo de “cujus”, os herdeiros e sucessores a qualquer título, bem como o cônjuge meeiro, de acordo com o que diz o artigo 131 do CTN.

E o Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1025) pensa:

Curiosamente, o art. 131 não prevê hipóteses de exceção à responsabilização (posse de certidão ou aquisição em hasta pública), como o fez o art. 130. Para provas de concursos públicos, deve prevalecer a interpretação literal do dispositivo, em que a responsabilidade do adquirente é absoluta. Todavia, não nos parece de todo acertado afastar do art. 131, I, do CTN os efeitos da prova da quitação dos tributos ou da sub-rogação real em hasta pública, tratados no dispositivo anterior.

Assim, por exemplo, o pagamento do ITCMD deve ser feito pe-

los sucessores do falecido (*de cuius*), desde que este tenha deixado bem imóvel tributado. Senão deixou bens o “de cuius”, inventário negativo deve ser realizado nos casos que tenha deixado dívidas para não passar para os bens pessoais dos herdeiros e cônjuge.

A responsabilidade tributária entre o momento do falecimento até a abertura da sucessão é do espólio, ora conjunto de bens pertencentes ao “de cuius”. Depois, a responsabilidade tributária entre a abertura da sucessão e a partilha ou adjudicação de bens é dos herdeiros e cônjuge meeiro. Senão vejamos o artigo 131 do CTN:

Neste sentido reza o art. 131 do CTN, abaixo:

Art. 131, CTN. São pessoalmente responsáveis:

I (...)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de “cuius” até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação; e

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de “cuius” até a data da abertura da sucessão.

No entendimento do Doutor Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 291):

Nos três incisos, repete-se idêntica problemática, pressupondo a lei um dever de cooperação para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas. Em caso contrário, atua a sanção que, por decisão política do legislador, é estipulada no valor da dívida tributária e seu pagamento tem a virtude de extinguir aquela primeira relação.

## Responsabilidade na Fusão, Incorporação e Cisão das Empresas

Primeiramente, temos o conceito das transformações societárias das empresas e de suas modalidades previstos ao artigo 220 a 228 da Lei 6.404/76.

Transformação societária é a operação pela qual a sociedade passa independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro (art. 220 da Lei 6.404/76).



A transformação exige o consentimento unânime dos sócios ou acionistas, salvo se prevista no estatuto ou no contrato social, caso em que o sócio dissidente terá o direito de retirar-se da sociedade (art. 221 da Lei 6.404/76).

A transformação não prejudicará, em caso algum, os direitos dos credores, que continuarão, até o pagamento integral dos seus créditos, com as mesmas garantias que o tipo anterior de sociedade lhes oferecia (art. 222 da Lei 6.404/76).

As modalidades de transformação societária são: a incorporação, fusão ou cisão, ao qual podem ser operadas entre sociedades de tipos iguais ou diferentes e deverão ser deliberadas na forma prevista para a alteração dos respectivos estatutos ou contratos sociais (art. 223 da Lei 6.404/76).

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações (art. 227 da Lei 6.404/76). Exemplo: Banco Itaú incorporou o Unibanco.

A fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações (art. 228 da Lei 6.404/76). Exemplo: A Ambev é a união das cervejarias.

A cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão (art. 229 da Lei 6.404/76). Exemplo: A Seara cindiu-se do grupo de alimentos Cargill S.A.

Assim sendo, no que se refere à responsabilidade tributária no caso de transformações empresariais das sociedades, aplica-se o artigo 132 do CTN. Segue abaixo o texto de lei:

Art. 132, CTN. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Frisa-se que o parágrafo único do art. 132 preconiza que a responsabilidade por sucessão se estende aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou como “empresário individual” (na terminologia mais atualizada, segundo o Código Civil).

E com relação a responsabilidade das empresas em casos de extinção, pensa Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1031):

Com efeito, caso não tenhamos a ocorrência de nenhuma das operações societárias anteriores, mas uma extinção, de fato, da pessoa jurídica, a regra de responsabilização será a mesma do *caput*, isto é, as dívidas serão exigíveis da unidade econômica que ressurgir após a extinção quando continuada por sócio remanescente ou seu espólio. Observe que o sócio remanescente deve continuar a exploração da mesma atividade a que se dedicava na sociedade extinta, havendo a responsabilização independentemente de sua regular constituição (para os casos de extinções fraudulentas ou “de fachada”, ver o art. 126, III, CTN).

A modalidade de transformação societária denominada cisão não encontra guarida no texto do artigo 132 do CTN. Neste ponto, importante é o pensamento de Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1030):

Quanto às empresas cindidas, vale ressaltar que não foram mencionadas textualmente no dispositivo do CTN, pois a cisão veio a ser regulada pela Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76), publicada quase uma década após a edição do CTN. Não obstante, a doutrina e a jurisprudência têm entendido válida a extensão da regra à cisão.

Já nos casos de aquisição de empresa e fundo de comércio temos o artigo 133 do CTN, com relação a responsabilidade tributária. Senão vejamos:

Art. 133, CTN. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato:

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

II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de 6 (seis) meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

No entendimento do artigo 133, inciso I e II do CTN, Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1035):

Neste caso, a responsabilidade será integral (pessoal ou exclusiva) do adquirente-sucessor, indicando-se que este responde por todo o débito, pois o alienante terá encerrado suas atividades. Com efeito, o CTN escolhe a pessoa sobre a qual o ônus tenha mais facilidade em recair – o adquirente, por óbvio. (...) subsidiariamente: se o alienante não tiver cessado a exploração comercial ou, interrompendo-a, tiver retomado as atividades em 6 (seis) meses a contar da alienação. Neste caso, a responsabilidade será subsidiária (ou supletiva) do adquirente-sucessor, indicando que, em primeiro lugar, cobra-se o tributo do alienante do fundo (devedor principal) e, se este não tiver como pagar, exige-se a dívida do adquirente-sucessor (devedor em caráter supletivo). É evidente, portanto, que subsiste um benefício de ordem, só devendo a Fazenda investir contra o adquirente-sucessor, depois de baldados os esforços empreendidos contra o alienante. Ademais, evidencia-se que a “senda do alienante” é de interesse da Fazenda, pois se liga à factibilidade da cobrança do tributo, pouco importando a atividade comercial que irá desempenhar, mas o próprio desempenho continuativo dela. Com a prática, naturalmente, denota a permanência de seu vigor comercial e, ipso facto, a capacidade patrimonial para suportar o ônus tributário.

Enfim, o que se vê na responsabilidade empresarial tributária no artigo 132 do CTN, é que a pessoa jurídica de direito privado que resultar desses processos de transformação societária ou alienar seu

estabelecimento é responsável pelo pagamento dos tributos devidos até a data do ato. Neste passo, não é difícil verificar o dever implícito de forçar a regularização do débito, antes da operação, ou de assumir o ônus na qualidade de responsável, aplicando-se também a regra ao artigo 133 do CTN.

## Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade de terceiros é aquela que está inserida o artigo 134 do CTN, sob a expressão de responsabilidade solidária.

Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 292) diz: "sob o manto jurídico da solidariedade, esconde-se a providência sancionatória, de maneira nítida e insofismável".

Com relação à responsabilidade de terceiros, temos a responsabilidade solidária em conjunto com o contribuinte, na sua falta, não há necessidade de seguir o benefício de ordem, ora conforme artigo 124 do CTN.

E assim existe a responsabilidade de terceiros no artigo 134 do CTN, abaixo:

Art. 134, CTN. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

## Responsabilidade Pessoal pelos Créditos Tributários

A responsabilidade pessoal tributária dos donos, diretores e gerentes de sociedades empresariais está no artigo 135 do CTN. Ocorre quando os diretores ou gerentes excedem os poderes de mando ou venham a infringir a lei, contrato social ou estatuto social.

E assim, reza o artigo 135 do CTN abaixo:

Art. 135, CTN. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Aqui se está diante de pessoas do artigo 134 do CTN, ou seja, representam pessoas físicas e jurídicas na administração de bens, bem como mandatários, prepostos e empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado que ao exercerem o poder de comando nas empresas, por força de documento legal, seja este um contrato social ou mandato, se estas pessoas exacerbarem o poder de comando ou violar lei tributária e causar infração administrativa fiscal, podem responder pessoalmente com os seus bens pessoais e patrimônio frente as responsabilidades tributárias.

Essa norma como se percebe introduz a responsabilidade tributária à esfera jurídica do responsável de modo pessoal, ou seja, anulando a responsabilidade do contribuinte. A dívida fiscal se introduz pessoal e ilimitadamente à esfera jurídica do administrador (terceiro). Por consequência, isso implica que uma nova pessoa que não o ocupante do polo passivo da relação tributária estará obrigado a entregar certa quantia de dinheiro ao Fisco.

Neste ponto, quando existir, exatamente, o abuso de poder

com o desvio de finalidade ou confusão patrimonial pelas pessoas descritas no artigo 135 do CTN, nos termos do artigo 50 do Código Civil, ambos combinados neste raciocínio jurídico, somada a má-fé dos agentes, ocorrerá a desconsideração da pessoa jurídica no âmbito tributário.

Frisa-se aqui a diferença entre responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN em comparação com artigo 135 do CTN, por meio da ilustração abaixo:

**Figura 31 - Quadro de responsabilidades tributárias do artigo 134 e 135, CTN.**

QUADRO MNEMÔNICO	
Art. 134 do CTN	Art. 135 do CTN
Responsabilidade subsidiária	Responsabilidade pessoal
Depende da insolvência do contribuinte	Não depende da insolvência do contribuinte
Responsabilidade por transferência	Responsabilidade por substituição
O responsável incorre em omissão, ausente o excesso de poder e a infração de lei	O responsável age com excesso de poder ou infração de lei, contrato ou estatutos

**Fonte: Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1060).**

Neste sentido, Eduardo Moraes Sabbag (2017, p.1056-1057):

No entanto, a regra é a personificação jurídica da sociedade e, por isso, esta é quem deve responder pelas obrigações sociais. Assim, a indigitada teoria, prevista no art. 50 do Código Civil, deve ser suscitada em caráter excepcional, ou seja, apenas no caso de o administrador (sócio-gerente) se valer do véu da personalidade jurídica para, agindo com má-fé, prejudicar credores da sociedade.

E assim, o art. 135 do CTN, responsabiliza aqueles que praticaram atos não autorizados pelos marcos delimitadores presentes na dialética societária, criando uma maior segurança jurídica nessas relações. Esse é o objetivo desse dispositivo, ou seja, sancionar aqueles administradores que praticaram atos de má-fé e com dolo, e que por lógica não estavam autorizados, responsabilizando-os pelos débitos criados além do permitido.

# Responsabilidade por Infrações

O artigo 136 do CTN preceitua sobre a responsabilidade por infrações, conforme se observa no texto do artigo de lei abaixo:

Art. 136, CTN. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações de legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Neste sentido, pensa Luciano Amaro (2010, p. 470):

O art. 136 afirma, como já vimos, o princípio de que a responsabilidade por infrações tributárias independe da intenção do agente ou do responsável. Se o agente atua em seu nome ou no de outrem (responsável), a regra é, pois, desprezar a pesquisa da intenção tanto do agente quanto daquele por conta de quem esteja eventualmente agindo.

E assim, pensa Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1063):

A responsabilidade por infrações no Direito Tributário, relativamente ao descumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias, traduz-se, normalmente, em penas pecuniárias (multas), sendo, em princípio, de consideração puramente objetiva (teoria da responsabilidade objetiva), uma vez que não seria necessário pesquisar a eventual presença do elemento subjetivo (dolo ou culpa).

Enfim, o artigo 136 do CTN, tem como regra geral, considerar que a infração fiscal seja de modo objetivo, e não “subjetivo”.

Contudo, neste ponto, mais uma vez frisa-se o pensamento de Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1063-1064):

Há, todavia, uma ressalva, prevista na parte inicial do art. 136 do CTN, segundo a qual, havendo lei própria, poder-se-á levar em conta os aspectos subjetivos excludentes ou atenuantes da punibilidade. Nessa medida, nada obsta a que uma lei ordinária defina infrações puníveis na modalidade “subjetiva”, isto é, exigindo-se a demonstração de dolo ou de culpa, no intuito de se infligir a pena adequada. Sendo a lei omissa, aplica-se a regra geral – a da responsabilidade objetiva.

Enfim, Luciano Amaro (2010, p. 473), finda a ideia do artigo 136 do CTN, discorrendo sobre uma importante consideração doutrinária:

Vimos, no art. 136, que a responsabilidade por infrações independe da intenção “do agente ou do responsável”, e concluímos que o Código Tributário Nacional quis abranger, com essa locução, as figuras do agente ou executor material do ato (quando se trate do próprio interessado em dada situação material à qual o ato se conecte), e o terceiro, em nome e por conta de quem o agente tenha praticado o ato. Esse terceiro é que é o “responsável”, na citada alternativa: “agente ou responsável”

Já o artigo 137 do CTN trata da responsabilidade pessoal ao agente da pessoa jurídica pelas infrações administrativas fiscais. Vejamos o texto:

Art. 137, CTN. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I – quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II – quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no Art. 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Comenta Luciano Amaro (2010, p. 473):

No art. 137, o Código arrola situações em que a responsabilidade por infrações é pessoal do agente, não, obviamente, em situação na qual ele atue em seu nome e por sua conta, hipótese em que não haveria dúvida, mas em casos nos quais, agindo embora em nome e por conta de terceiro, a responsabilidade é imputada ao próprio agente ou executor material.

Percebe-se que o artigo 137 do CTN, prevê hipóteses em que o agente não esteja atuando em nome próprio e por sua conta, deslocando o foco pessoal da incidência da sanção tributária da figura do



“responsável” (terceiro em nome e por conta de quem atue o agente) para a pessoa do “agente”, como se este estivesse agindo em seu próprio nome e por sua própria conta.

E neste sentido, entende o Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1065):

As punições não são aplicadas pessoalmente sobre o agente da infração, mas sobre o sujeito passivo da obrigação tributária, principal ou acessória, que não foi adimplida. Assim, no caso de pessoa jurídica cometer ilícito, a multa será aplicada contra a própria pessoa jurídica, e não contra o agente (pessoa física) que tenha concretizado, efetivamente, a conduta ilícita. (...) Mais do que simples exceções, o dispositivo indica uma ressalva à responsabilidade objetiva ao prever um apenamento do agente responsável, deslocando-se para este, o executor material, o alvo da punição pela infração. Aqui há a personalização das penas tributárias, alcançando o agente, que deve se submeter à sanção imposta. Quanto ao sujeito passivo principal, permanece como responsável pelo tributo devido no âmbito da obrigação tributária correspondente.

No que se refere ao artigo 137, inciso I do CTN, a pena criminal, como se sabe, depende do elemento subjetivo e só pode (e deve) ser aplicada ao agente (e eventuais coautores, ainda que meramente intelectuais). Ou seja, não obstante a pessoalidade da responsabilidade do agente, o terceiro pode também ser apenado se tiver participado do delito, como autor intelectual ou como mandante.

Já o artigo 137, inciso II expressa o dolo específico, ou seja, a vontade de obter determinado resultado com a ação realizada. Aqui deve se evidenciar não apenas a intencionalidade do agente, mas o seu objetivo de atingir determinado resultado contra o Sistema Tributário Nacional e que imputa a responsabilidade pessoal por infração administrativa fiscal.

E finalmente, o artigo 137, inciso III do CTN, trata do dolo específico, em que se observa nas infrações tributárias em que a vítima da conduta ilícita é o Fisco, responsabilizando-se as pessoas do artigo 134 e 135 do CTN.

## Responsabilidade por Substituição

A substituição ocorre em muitos casos do ICMS, onde uma empresa se responsabiliza em substituição a outra nas operações daquele imposto de circulação de mercadorias e serviços.

A base legal da responsabilidade por substituição tributária está no artigo 150, par. 7º do texto constitucional de 1988, como se verifica abaixo:

Art. 150, CF/88. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

Pode se observar o exemplo na cadeia da produção com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), sendo que quando o primeiro da cadeia da produção não paga, se acumula por substituição a responsabilidade tributária par ao segundo e assim, sucessivamente, cumula par ao terceiro da cadeia da produção, caso o segundo e o primeiro não tenha pago o ICMS. Como se observa abaixo:

**Figura 32 - Responsabilidade por substituição e cumulatividade da incidência.**

	Indústria	Atacadista	Varejista
<b>Exemplo de Incidência Cumulativa (ICMS) Alíquota de 10%</b>			
Valor de Venda	R\$ 100,00	R\$ 200,00	R\$ 300,00
ICMS sobre venda (10%)	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00
Total Arrecadado	R\$ 10,00	R\$ 20,00	R\$ 30,00

**Arrecadação:** R\$10,00 na primeira operação, mais R\$20,00, na segunda e mais R\$30,00, na terceira.

**Total arrecadado: R\$60,00 (20% de R\$300,00)**

**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

## Responsabilidade por Denúncia Espontânea

Existe a possibilidade da denúncia espontânea do contribuinte, ao informar a autoridade fazendária à existência de débitos não declarados, antes do início de qualquer procedimento de fiscalização,

A responsabilidade tributária é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Portanto, para caracterização da denúncia espontânea, são duas as condições: a tempestividade da denúncia, ou seja, deverá ser anterior a qualquer procedimento administrativo fiscalizatório da infração; e que seja efetuado o pagamento de tributo devido ou ainda, o depósito da importância arbitrada pelo Fisco, observadas as peculiaridades de cada caso.

Neste passo, Denúncia espontânea é aplicada de acordo com o artigo 138 e seu par. Único do CTN, conforme o texto abaixo:

Art. 138, CTN. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Não se considera espontânea a denúncia apresentada, após o início de qualquer procedimento administrativo, ou medida de fiscalização, relacionados com a infração tributária, sendo essencial este pensamento para avaliações na OAB e concursos públicos.

Entretanto, a denúncia espontânea não se aplica a maioria dos tributos chamados “por homologação” (onde o próprio contribuinte calcula e recolhe o tributo devido) - como exemplos: IRPJ, PIS, COFINS, CSLL, PIS, COFINS, CSLL, IPI, ICMS, ISS, etc.

Neste sentido a Súmula nº 360, do STJ: “O benefício da de-

núncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

Neste passo, como a grande maioria dos tributos, no Brasil, é de natureza homologatória, na prática o efeito da denúncia espontânea é muito restrito, ficando limitado aos tributos lançados “por ofício”, como IPTU e IPVA.

## Responsabilidade nos Crimes Tributários

Primeiramente, quando se aborda responsabilidade penal tributária, a questão está envolta ao dinheiro. Importante frisar que par ao ente competente fiscal, o dinheiro não tem cheiro.

A cláusula tributária chamada pecúnia *non olet* ou (não tem cheiro) estabelece que, para o fisco, pouco importa se os rendimentos tributáveis tiveram ou não fonte lícita ou moral. A origem do instituto está na criação de um tributo, pelo Imperador Vespasiano, para a utilização de banheiros públicos.

Embora o tributo só decorra de atividade lícita, não quer dizer que atividade tida por ilícita não possa ser tributada. Um Exemplo é a hipótese do traficante que pratica atividade ilícita e com ela aufera renda, e, portanto, estará obrigado por lei a declarar a renda e pagar Imposto de Renda.

O Ministro do STF Sepúlveda Pertence no HC 77.530 (Brasil, 1998), consignou decisão que tornou didático a aplicação deste princípio do “non olet” aos casos tributários, nos seguintes termos:

Sonegação fiscal de lucro advindo de atividade criminosa: “non olet”. Drogas: tráfico de drogas, envolvendo sociedades comerciais organizadas, com lucros vultosos subtraídos à contabilização regular das empresas e subtraídos à declaração de rendimentos: caracterização, em tese, de crime de sonegação fiscal, a acarretar a competência da Justiça Federal e atrair pela conexão, o tráfico de entorpecentes: irrelevância da origem ilícita, mesmo quando criminal, da renda subtraída à tributação. A exoneração tributária dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da moralidade - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de ma-

nifesta inspiração ética. (STF: HC 77.530/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, DJU de 18/09/1998).

Neste ponto, importante analisar os artigos da legislação que trata dos crimes contra a ordem tributária no Brasil, no que se refere à sonegação fiscal e sua tipicidade através do estudo da Lei 8.137/90.

Determinada lei federal expressa a responsabilidade tributária nos crimes fiscais. E neste contexto, importante para o estudo dos delitos de responsabilidade tributária penal.

A tipicidade contida no texto do artigo 1º e seus incisos da Lei n. 8.137/90, realça as condutas de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social e qualquer acessório mediante cinco procedimentos, sendo consideradas crime de sonegação fiscal própria, qualquer pessoa pode praticar e sujeito passivo é o ente tributante competente.

O bem jurídico tutelado é a veracidade da ordem tributária em seu aspecto material, ou seja, a regularidade da ordem tributária, que somente funciona se houver a regularidade das declarações, dos documentos e dos lançamentos por homologação.

A sonegação fiscal própria é um crime de ação múltipla que pode indicar a tipicidade de uma ou mais condutas dos incisos do artigo 1º da Lei n. 8.137/90. Neste ponto, deve-se a autoridade policial e judiciária, buscar o inciso que melhor se enquadre na situação fática, não havendo que se falar em concurso de crimes, caso várias condutas fraudulentas sejam empregadas numa única sonegação fiscal.

Os crimes de sonegação fiscal própria, prescindem de dolo específico, sendo suficiente a presença do dolo genérico para sua caracterização, percebendo-se com a leitura do texto de lei. Senão vejamos abaixo:

O art. 1º da Lei 8.137/90. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I – omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II – fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documen-

to ou livro exigido pela lei fiscal;

III – falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV – elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V – negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Frisa-se que no dolo genérico, o agente tem vontade de realizar a conduta descrita no tipo penal, sem um fim específico (ex.: “matar alguém”). Trata-se, portanto, de denominação utilizada no âmbito da teoria causalista, dizendo-se genérico em virtude da inexistência de indicação de finalidade por parte do agente.

Contudo, adotando-se a teoria finalista, passou-se a tratar o dolo genérico apenas como dolo.

Já no dolo específico o agente tem vontade de realizar a conduta visando a um fim específico que é elementar do tipo penal, como por exemplo o art. 159 do Código Penal: “sequestrar pessoa com o fim de obter, para si ou para outrem, qualquer vantagem, como condição ou preço do resgate”.

E assim, esta denominação também é relativa à teoria causalista e indicava que o tipo penal trazia destacado o especial fim de agir. Atualmente, sob a égide da teoria finalista, a expressão cede lugar a elemento subjetivo do tipo ou do injusto.

Há quem sustente na doutrina que o crime somente se caracteriza se o agente atuar com a finalidade específica de fraudar a fazenda pública.

Neste ponto, Guilherme de Souza Nucci (2017, p. 677) que diz:

É fundamental verificar a existência do elemento subjetivo do tipo específico (dolo específico), consistente na efetiva vontade de fraudar o fisco, deixando permanentemente de recolher ou tributo ou manter a sua carga tributária aquém da legalmente exigida. Esta é a única forma, em nosso entendimento, de

evitar que o Direito Penal seja transformado em apêndice inadequado do Direito Tributário comum, buscando servir de instrumento do Estado para a cobrança de tributos. Ameaça-se com penas os devedores de tributos em geral para que, evitando-se promover a desgastante ação de execução fiscal, consiga-se o recolhimento das quantias devidas.

O STJ no julgamento do Agravo Regimental do AREsp 900.438/RS, j. 06/02/2018, firmou orientação diversa, segundo a qual não se exige a demonstração de nenhuma finalidade específica para a tipificação do crime do artigo 1º da Lei 8.137/90: “É assente na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que os crimes contra a ordem Tributária previstos no artigo 1º da Lei n. 8.137/90 prescindem de dolo específico, bastando para a subsunção à norma o não recolhimento do tributo”.

No que tange, ao prazo prescricional para os crimes previstos no artigo. 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90, inicia-se com a constituição definitiva do crédito tributário.

Neste passo, a tese é resultado direto da súmula vinculante 24 que expressa: “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo”.

Logo, a prescrição nada mais é do que a perda, em face do decurso do tempo, do direito de o Estado punir (prescrição da pretensão punitiva) ou executar uma punição já imposta (prescrição da pretensão executória).

E aí, portanto, trata-se de um limite temporal ao direito de punir, que nasce com o cometimento da infração penal. E se a Súmula retrata os contextos de situação de tipicidade penal previstas nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90, assim só se tipificam com a constituição definitiva do crédito tributário, evidenciando-se que a prescrição não pode correr antes disso, pois, para todos os efeitos, não há pretensão punitiva até o momento em que o órgão fazendário estabelece que o tributo é devido.

Importante salientar que a constituição regular e definitiva do crédito tributário é suficiente à tipificação das condutas previstas no

artigo 1º, I a IV, da Lei n. 8.137/90, e assim, o eventual reconhecimento da prescrição tributária não afeta a persecução penal, diante da independência entre as esferas administrativo-tributária e penal.

E mais, a prescrição relativa ao crime do artigo 1º, incisos I a IV, da Lei 8.137/90 se inicia com a constituição definitiva do crédito tributário. Logo, considerando que a pena máxima cominada é de cinco anos de reclusão, a prescrição em abstrato ocorre em doze anos, conforme preceitua o artigo 109, inciso III, do Código Penal.

Já na esfera tributária também existe a prescrição da ação, que, nos termos do art. 174 do Código Tributário Nacional, ocorre em cinco anos contados da data da constituição definitiva. Há ainda a prescrição intercorrente estabelecida no art. 40, § 4º, da Lei 6.830/80.

Como se trata de procedimentos absolutamente distintos, com finalidades que não se confundem e trâmites específicos, é plenamente possível que a ação tributária prescreva quando ainda em trâmite a ação penal ou até mesmo, em não raros casos, o inquérito policial. Neste ponto, a extinção do crédito tributário deve refletir na esfera da tipicidade penal, pois, afastada a pretensão de cobrança tributária, mais razão existiria para cessar a pretensão de punir na esfera criminal, é o que penso.

Contudo, o STJ no Recurso de *Habeas Corpus* n. 81.446/RJ, julgado em. 13/06/2017, não admite a interferência da prescrição tributária na punibilidade sob o argumento de que, uma vez constituído o crédito tributário, o fato está criminalmente tipificado, e isso independe de quaisquer outras circunstâncias posteriores que envolvam o tributo na esfera própria. Senão vejamos o RHC 81.446/RJ, j. 13/06/2017:

É verdade que a prescrição é uma causa de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V). Uma vez caracterizada a prescrição, portanto, o crédito desaparece do mundo jurídico. Mas isso não significa que a obrigação tributária não tenha nascido regularmente, gerando, a seu tempo, o dever de pagamento do tributo; este, apenas, deixou de ser devido, a posteriori, por razões pertinentes apenas ao processo de cobrança. Por consequência, o delito tributário já consumado não será afetado.



No que se refere, precisamente, ao delito do artigo. 1º, inciso V, da Lei n. 8.137/90, este é formal e prescinde do processo administrativo-fiscal para o desencadeamento da persecução penal, não se sujeitando aos termos da súmula vinculante n. 24 do STF.

A súmula vinculante 24, como já elucidada acima, se refere ao texto expresso nos incisos I a IV do art. 1º da Lei 8.137/90.

Mas há ainda um quinto inciso que trata da supressão e da redução de tributo por meio das ações de negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

E assim, neste, o agente efetua vendas ou presta serviços e não emite as notas fiscais correspondentes, ou as emite em desacordo com a lei (inserindo um valor menor do que o real, por exemplo), a fim de que a receita dessas transações comerciais não seja escriturada e, em decorrência, gere um valor menor de tributos a pagar.

O fato de as condutas típicas consistirem em reduzir e suprimir tributo (e não em simplesmente deixar de emitir ou emitir irregularmente nota fiscal) nos indica que o delito se caracteriza pela ocorrência de resultado naturalístico – prejuízo ao fisco –, o que nos levaria à conclusão de que se trata de crime material. E, com efeito, é difícil imaginar como se daria a supressão ou a redução de tributo sem a ocorrência de dano.

No artigo 1º inciso V da Lei 8.137/90, ao contrário das demais figuras do mesmo artigo, esta tem natureza formal, ou seja, caracteriza-se pelo simples ato de não emitir a nota fiscal ou de emití-la em desacordo com a lei.

Logo, não importa a apuração administrativa sobre se o tributo é devido, razão pela qual não há espaço para se exigir a constituição definitiva.

Uma vez constatada a irregularidade fiscal (o que normalmente se dá por meio de fiscalização fazendária), é possível a imediata deflagração da ação penal.

E ainda, quanto à competência para processar e para julgar os

crimes materiais contra a ordem tributária é do local onde ocorrer a consumação do delito por meio da constituição definitiva do crédito tributário.

Segundo o disposto no art. 70 do CPP, em regra a competência é determinada pelo lugar em que se consuma a infração, ou, no caso de tentativa, pelo lugar em que é praticado o último ato de execução.

Na esfera dos crimes materiais contra a ordem tributária há a particularidade de que a tipificação só ocorre com a constituição definitiva do tributo, procedimento atribuído ao órgão fazendário. Assim, antes disso não se pode considerar consumado o delito.

Neste passo, a competência para julgar o crime tributário decorrente da constituição definitiva do crédito é do local do domicílio fiscal, onde tramita o procedimento administrativo-tributário, ainda que os atos materiais que proporcionaram a supressão ou a redução do tributo tenham sido cometidos em outro local. Julgado do STJ (RHC 53.434/SP, j. 07/03/2017), diz:

1. Em atenção ao disposto no verbete 24 da Súmula Vinculante, pacificou-se neste Superior Tribunal de Justiça o entendimento segundo o qual a competência para processar os delitos materiais contra a ordem tributária é estabelecida no domicílio fiscal em que houve a consumação da infração penal, ou seja, aquele em que ocorreu a constituição definitiva do crédito tributário, sendo irrelevante que a fraude tenha sido perpetrada em local diverso. 2. No caso dos autos, ainda que as condutas assestadas aos recorrentes tenham sido praticadas em Londrina/PR, a competência para processá-los e julgá-los é da Justiça Federal de Marília/SP, local em que a pessoa jurídica por eles administrada possuía domicílio fiscal ao tempo em que esgotada a via administrativa e consumado o delito contra a ordem tributária (RHC 53.434/SP, j. 07/03/2017).

No que se refere aos crimes de sonegação fiscal apropriada do artigo 1º da Lei 8.137/90, o parcelamento integral dos débitos tributários decorrentes dos crimes previstos na Lei n. 8.137/90, em data posterior à sentença condenatória, mas antes do seu trânsito em julgado, suspende a pretensão punitiva estatal até o integral pagamento da dívida, conforme preceitua o artigo 9º da Lei n. 10.684/03 e o artigo 68 da Lei n. 11.941/09).

O artigo 68 da Lei 11.941/09 estabelece a suspensão da pretensão punitiva – e do prazo prescricional – relativa ao crime do art. 1º da Lei 8.137/90 no caso de débitos que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. Neste artigo de lei não se refere expressamente ao momento em que deve ocorrer o parcelamento para que dele decorra a suspensão da pretensão punitiva.

Diante disso, o STJ através do HC 370.612/SP, j. 07/03/2017, entendeu no sentido de que o parcelamento efetuado antes do trânsito em julgado da sentença condenatória é suficiente para justificar a suspensão:

1. Se o débito tributário foi parcelado em data posterior à sentença condenatória, mas antes de seu trânsito em julgado, é de rigor a suspensão do feito até o pagamento integral do débito. Deve ser desconstituído o trânsito em julgado e anulado o acórdão dos embargos de declaração. Precedentes. 2. Ordem concedida para desconstituir o trânsito em julgado e anular a ação penal desde o julgamento dos embargos de declaração, inclusive, devendo a ação penal ficar suspensa até o resultado definitivo do parcelamento do débito administrativamente concedido pela Receita Federal (HC 370.612/SP, j. 07/03/2017).

Já a pendência de ação judicial ou de requerimento administrativo em que se discuta eventual direito de compensação de créditos fiscais com débitos tributários decorrentes da prática de crimes tipificados na Lei n. 8.137/90, esta modalidade de extinção do crédito tributário não tem o condão, por si só, de suspender o curso da ação penal, dada a independência das esferas cível, administrativo-tributária e criminal.

Neste passo, o pressuposto para o ajuizamento da ação penal por crime material contra a ordem tributária é, como vimos, a constituição definitiva do tributo. Uma vez que o órgão fazendário tenha estabelecido, em procedimento administrativo próprio, que o tributo foi sonegado, cabe ao Ministério Público perseguir a punição.

Contudo, isso não impede que o agente a quem se atribui a sonegação busque, perante o próprio órgão fazendário ou por meios judiciais, a compensação entre o tributo definitivamente inscrito e eventuais créditos de que seja titular perante a Fazenda Pública. Essa

possibilidade leva acusados da prática de crimes tributários a buscar a suspensão do curso da ação penal enquanto tramita o pedido de compensação, que, se alcançada, pode provocar relevantes efeitos sobre o crédito já constituído.

E assim, o STJ no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.320.191/DF, julgado em 28/03/2017, afastou tais pretensões. O entendimento foi que somente se suspende a ação penal por crime tributário material se houver o parcelamento dos tributos. No todo, só se analisa a influência da compensação no caso de seu deferimento, diz o julgado do STJ (AgRg no REsp 1.320.191/DF, j. 28/03/2017):

1. O simples requerimento de compensação dos débitos pelo contribuinte não impõe a imediata suspensão da pretensão punitiva estatal pois, consoante o disposto no artigo 68 da Lei n. 11.941/09, tal benefício está adstrito aos débitos quanto aos quais a Fazenda Pública houver efetivamente concedido parcelamento e que este corresponda à integralidade da dívida a que se refere a ação penal em curso. 2. Não tendo havido o efetivo deferimento do pedido de compensação pela autoridade fazendária, mostra-se prematura a suspensão da persecução penal (AgRg no REsp 1.320.191/DF, j. 28/03/2017).

No que se refere ao artigo 1º parágrafo único da Lei 8.137/90, importante frisar que é modalidade especial de desobediência que cria obstáculo à ação fiscal. E neste passo, sanciona-se o descumprimento de ordem legal da autoridade no sentido de colaborar com a fiscalização, apresentado documentos, livros fiscais e demais documentações tributárias. É o que se observa no texto de lei abaixo:

Artigo 1º Lei 8.137/90 Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Os crimes de sonegação fiscal própria contidos no artigo 1º da Lei 8.137/90 podem ter a tributação de reclusão de dois a 5 anos, segundo o contido no texto da lei.

Já no artigo 2º da Lei 8.137/90, existem os crimes de sonegação fiscal imprópria, trata-se de condutas ilícitas antecedentes à efe-

tiva supressão ou redução do tributo. E assim, são crimes formais, no qual decorre da consumação com a prática das condutas descritas, independente do efeito resultado de supressão ou redução do tributo. Basta a omissão, conduta de deixar de recolher, fazer declaração falsa, deixar de aplicar o que diz a lei tributária ou divulgar um programa eletrônico e digital contábil com informação diversa à realidade do fato gerador e obrigação tributária decorrente daquele crédito tributário verdadeiro.

A pena é de detenção de 6 meses a dois anos. Segue o texto de lei abaixo com relação as condutas típicas de sonegação fiscal imprópria:

Artigo. 2º Lei 8.137/90. Constitui crime da mesma natureza

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.

Importante, ainda, frisar que os crimes do artigo 3º da Lei 8.137/90 tratam dos crimes dos funcionários da administração pública, e portanto, podem se acumular com penas dos artigos do Código Penal, no que se refere aos crimes funcionais contra a administração pública, tais como peculato, corrupção passiva, patrocínio de advocacia administrativa, entre outros. A pena aqui atribuída é de reclusão,

de 1 (um) a 4 (quatro) anos, e multa. Segue o texto abaixo:

Art. 3º, Lei 8.137/90 Constitui crime funcional contra a ordem tributária, além dos previstos no Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal (Título XI, Capítulo I):

I - extraviar livro oficial, processo fiscal ou qualquer documento, de que tenha a guarda em razão da função; sonegá-lo, ou inutilizá-lo, total ou parcialmente, acarretando pagamento indevido ou inexato de tributo ou contribuição social;

II - exigir, solicitar ou receber, para si ou para outrem, direta ou indiretamente, ainda que fora da função ou antes de iniciar seu exercício, mas em razão dela, vantagem indevida; ou aceitar promessa de tal vantagem, para deixar de lançar ou cobrar tributo ou contribuição social, ou cobrá-los parcialmente.

III - patrocinar, direta ou indiretamente, interesse privado perante a administração fazendária, valendo-se da qualidade de funcionário público.

E por último, o artigo 12 da Lei 8.137/90, trata das causas de aumento de pena e o artigo 15 e 16 da mesma lei federal expressam que a ação penal pública incondicionada é a que deve ser proposta pelo Ministério Público. Como se observa no texto a seguir:

Art. 12, Lei 8.137/90. São circunstâncias que podem agravar de 1/3 (um terço) até a metade as penas previstas nos arts. 1º, 2º e 4º a 7º:

I - ocasionar grave dano à coletividade;

II - ser o crime cometido por servidor público no exercício de suas funções;

III - ser o crime praticado em relação à prestação de serviços ou ao comércio de bens essenciais à vida ou à saúde.

Art. 15 Lei 8.137/90. Os crimes previstos nesta lei são de ação penal pública, aplicando-se lhes o disposto no art. 100 do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 - Código Penal.

Art. 16, Lei 8.137/90. Qualquer pessoa poderá provocar a iniciativa do Ministério Público nos crimes descritos nesta lei, fornecendo-lhe por escrito informações sobre o fato e a autoria, bem como indicando o tempo, o lugar e os elementos de convicção.

# CAPÍTULO 9

## CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA

A certidão de dívida ativa é o resultado do não pagamento pelos contribuintes pessoa física e/ ou jurídica do crédito tributário, ao ente tributante fiscal.

No entendimento de Anis Kfourir Jr (2018, p. 318):

A dívida ativa tributária é aquela proveniente de crédito tributário, regularmente inscrito na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular, de acordo com o art. 201 do CTN. Nascido o crédito tributário com o fato gerador, constituído pelo lançamento tributário e não tendo sido promovida sua extinção – por um dos meios verificados, tais como pagamento, compensação, etc. – ou sua suspensão, fica caracterizada a mora do contribuinte, ensejando a inscrição na dívida ativa.

O Código Tributário Nacional no art. 201, determina o que é a inscrição na dívida ativa, sendo claro e exposto que somente se dá após esgotado o prazo fixado para pagamento, ora inexistente valor exigível, se ainda não venceu, sendo o elemento essencial para a dívida ser ativa, a sua caracterização pela mora pelo contribuinte.

Senão vejamos o texto do artigo 201 e parágrafo único do CTN:

Art. 201, CTN. Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

### Requisitos da Certidão de Dívida Ativa

Primeiramente, a inscrição na dívida ativa só se torna válida, conforme o cumprimento ao descrito no art. 202 do Código Tributário

Nacional e o art. 2º da Lei n. 6.830/80 que estabelecem a obrigatoriedade de atendimento a determinados requisitos, visando assegurar a correta identificação do contribuinte e da apuração do tributo, bem como garantir a possibilidade do contraditório e da ampla defesa.

São requisitos fundamentais do termo de inscrição da dívida ativa, os seguintes:

- 1) o nome do devedor e, sendo o caso, dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, os respectivos domicílios ou residências;
- 2) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;
- 3) a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundada;
- 4) a data em que foi inscrita;
- 5) sendo o caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Os requisitos acima parecem ser bem simples, mas na prática tributária existem certidão de dívida ativa com vícios, pois não cumprem um ou mais requisitos fundamentais do termo de inscrição da dívida ativa.

De forma brilhante expõe Dr. Anis Kfoury Jr (2018, p. 319):

A ausência dos requisitos estabelecidos na legislação como obrigatórios enseja a anulação da respectiva inscrição da dívida ativa e, por conseguinte, inviabiliza sua exigência. Aliás, é o que preceitua o art. 203 do CTN, que, entretanto, abre a possibilidade de sanar tal nulidade, desde que realizada até a decisão de primeira instância administrativa, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado, o prazo para defesa, que deverá ser limitada somente em relação à parte modificada. A nosso ver, o ato administrativo que não observa os requisitos básicos de sua constituição não deve produzir nenhum efeito, não chegando sequer a nascer, de forma que não há falar em sanar algo que não existe.

Considerando que a inscrição em dívida ativa presume a cer-



teza de liquidez, ou seja de ser certa e líquida a obrigação tributária não paga pelo contribuinte, não sendo absoluta a certeza, pois é presunção com o diz o artigo 204 do Código Tributário Nacional (CTN). Senão vejamos: Art. 204 do CTN (Brasil): “a dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída”.

E assim, pode se verificar que a inscrição de dívida ativa não é um ato administrativo absoluto, muito menos que não seja passível de correção a posteriori, conforme preceitua ao artigo 203 do Código Tributário Nacional

Neste sentido está o pensamento do Professor Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p 405-406):

O ato de inscrição em dívida ativa não é mera formalidade automática. Trata-se de mais uma forma de controle interno da legalidade dos atos da Administração Pública, conforme dispõe o art. 2º, § 3º, da Lei nº 6.830/80. Naturalmente, o Procurador responsável pela inscrição não poderá fazer um “julgamento” de todo o mérito da exigência, pois não é instância julgadora, mas poderá corrigir erros relacionados ao ato de inscrição. Pode ocorrer, por exemplo: (a) o julgador administrativo acolhe defesa do contribuinte, extinguindo o crédito tributário, mas por erro o valor correspondente é encaminhado para inscrição em dívida ativa; (b) o crédito a ser inscrito é considerado inconstitucional pelo STF, no âmbito do controle concentrado de constitucionalidade; (c) o valor a ser inscrito corresponde a crédito tributário que já foi pago, parcelado, compensado com créditos do sujeito passivo etc. Em quaisquer dessas hipóteses, o Procurador responsável pela inscrição não deverá efetuar-la, ou a deverá cancelar, por provocação do sujeito passivo, ou mesmo independentemente de qualquer provocação, desde que por meio de ato devidamente fundamentado.

Endossa o pensamento acima, o Dr. Anis Kfoury Jr (2018, p. 321):

Ainda em relação à presunção, temos que não se trata de uma presunção absoluta, mas relativa (*juris tantum*), uma vez que esta admite prova em contrário, nos termos do art. 204 do CTN, quer pelo contribuinte, quer por terceiro a quem aproveite. Muito embora a regra geral, ora comentada, preveja

que todo crédito tributário não extinto ou suspenso deva ser inscrito na dívida ativa e executado judicialmente, o fato é que pequenos valores acabam provocando um efeito inverso ao desejado, de forma que constitui procedimento, em nome da economicidade, a dispensa da inscrição em dívida ativa e cobrança de pequenos valores, sob determinadas condições.

Mas, por outro lado, a presunção de certeza e liquidez da inscrição a dívida ativa, elimina o processo de conhecimento, sendo o título executivo extrajudicial denominado certidão de dívida ativa, suficiente para o ingresso da execução fiscal na esfera judicial.

E assim, resta bem definido na Lei n. 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais (LEF) que também aborda, pela sua natureza, diversos aspectos da dívida ativa, abrangendo, entretanto, não apenas as dívidas de natureza tributária, mas todas as dívidas que tenham como credora a Fazenda Pública.

## Certidões Negativas

Primeiramente, as certidões negativas de débitos (CND) são o documento capaz de comprovar a inexistência de débito de determinado contribuinte, de determinado tributo ou relativo a determinado período.

Neste passo, a CND é o documento que comprova a quitação dos tributos devidos. E assim, deve-se prestar atenção para o fato de que é possível que o sujeito passivo tenha débitos, mas esteja em situação regular perante o Fisco. E se ocorrer uma situação como esta mencionada, expede-se, em vez de certidão negativa, a certidão positiva com efeitos de negativa (CPEN).

Enfim, a certidão é positiva, pois o sujeito passivo possui débito. No entanto, a certidão possui efeitos de negativa, já que é como se fosse esta, ou seja, o sujeito passivo está em situação regular.

O contribuinte possui o direito à aquisição da Certidão Negativa de débitos, requerendo perante a administração pública fazendária, sendo hoje muito simples, ao adentrar domínio de site da fazenda municipal, estadual e federal competente, o próprio contribuinte consegue expedir pela *internet* a CND.

O artigo 205 do Código Tributário é neste sentido. Vejamos:

Art. 205. A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido.

Parágrafo único. A certidão negativa será sempre expedida nos termos em que tenha sido requerida e será fornecida dentro de 10 (dez) dias da data da entrada do requerimento na repartição.

Quando da confecção do Código Nacional Tributário, inexistia a *internet* ou o acesso à informática no ano de 1966, logo, o artigo 205 do CTN possui termos hoje já bem obsoletos, como por exemplo, esperar 10 (dez) dias para data da entrada do requerimento na repartição para que a CND seja fornecida.

Enfim, são situações descritas no CTN como ensejadoras de emissão da CPEN - certidão positiva com efeitos de negativa e da CND - certidão negativa de débitos:

**Figura 33 - Emissão da CND/CPEN.**



**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

E são os mesmos efeitos da CND para a CPEN, conforme diz o artigo 206 do CTN. Senão vejamos:

Art. 206. Tem os mesmos efeitos previstos no artigo anterior a certidão de que conste a existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa.

No entendimento do artigo 207 do CTN, ainda que não haja lei dispondo nesse sentido, fica dispensada a apresentação de CND, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito. Senão vejamos:

Art. 207. Independentemente de disposição legal permissiva, será dispensada a prova de quitação de tributos, ou o seu suprimento, quando se tratar de prática de ato indispensável para evitar a caducidade de direito, respondendo, porém, todos os participantes no ato pelo tributo porventura devido, juros de mora e penalidades cabíveis, exceto as relativas a infrações cuja responsabilidade seja pessoal ao infrator.

E por último, o artigo 208 do CTN diz que o servidor público que tiver expedido CND com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, será pessoalmente responsável pelo crédito tributário (aquele que deixou de constar na certidão “negativa” expedida) e pelos juros de mora acrescidos. Ademais, fica o servidor sujeito às sanções penais e administrativas cabíveis. Senão vejamos:

Art. 208. A certidão negativa expedida com dolo ou fraude, que contenha erro contra a Fazenda Pública, responsabiliza pessoalmente o funcionário que a expedir, pelo crédito tributário e juros de mora acrescidos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não exclui a responsabilidade criminal e funcional que no caso couber.

# CAPÍTULO 10

## PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL: TEORIA E PRÁTICA

Primeiramente, observa-se que o prazo processual em direito tributário segue o quanto descrito e expresso no artigo 210 do Código Tributário Nacional, ou seja, refere-se à contagem dos prazos fixados tanto no CTN como na legislação tributária, a qual, como vimos no art. 96, abrange os mais diversos atos normativos que disponham sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

A regra dispõe que o início do prazo é contado no dia útil seguinte ao do início do prazo e termina no dia de expediente normal na repartição em que o processo corra ou o ato deva ser praticado. Sendo o caso de dia não útil, o vencimento deve ser no dia útil seguinte.

Por fim, a contagem do referido prazo é contínua, ou seja, não se suspende em finais de semana e feriados.

Senão vejamos o texto do artigo 210 e parágrafo único do CTN:

Artigo 210, CTN. Os prazos fixados nesta Lei ou legislação tributária serão contínuos, excluindo-se na sua contagem o dia de início e incluindo-se o de vencimento. Parágrafo único. Os prazos só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o processo ou deva ser praticado o ato

Nos processos tributários de execução fiscal ou ações do contribuinte contra o ente tributante, utiliza-se a expressão “Fazenda Pública”, pois segundo o artigo 209 do Código Tributário Nacional, quando empregada nesta Lei sem qualificação, abrange a Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Com a formalização da certidão de dívida ativa, segundo o artigo 784, Inciso IX do Código de Processo Civil, torna-se um título executivo extrajudicial, passível de cobrança judicial tributária através da ação de execução fiscal pela fazenda pública federal, estadual o

municipal, conforme o processo administrativo de lançamento do crédito tributário originário do entre federal, estadual ou municipal.

## Processo de Execução Fiscal

O processo de execução fiscal é balizado pela Lei 6830/80, denominada de Lei da Execução Fiscal, vigente a 41 anos no Brasil.

Segundo o pensamento de Cláudio Carneiro (2018, p. 135):

A inscrição em dívida ativa tem íntima relação com o processo executivo fiscal, pois se trata de ato administrativo vinculado, preparatório para conferir exigibilidade aos créditos fiscais, permitindo a emissão da certidão de dívida ativa e a sua consequente execução.

E assim, o Juiz Mauro Luís Rocha Lopes (2014, p. 32) pensa:

O rito compreendido na Lei n. 6.830/80 - doravante denominada LEF – é específico para a cobrança dos créditos da Fazenda Pública, pois só a ela é dado o privilégio de poder constituir unilateralmente o título executivo que irá lastrear a execução fiscal, passando os créditos fazendários, a partir de sua inscrição em dívida ativa, a gozar de presunção relativa de liquidez e certeza

Por ser lei especial, as novas regras do Código de Processo Civil (CPC) somente se aplicam em caso de omissão. Pode-se, com isso, aplicar o CPC para afastar a regra do efeito suspensivo dos embargos.

Entende de maneira serena, o Dr. Juiz Mauro Luís Rocha Lopes (2014, p. 37) que: “a aplicação de normas do Código de Processo Civil ao processo de execução fiscal, nos casos em que a lei específica (LEF) seja omissa, além de expressamente autorizada no texto da última (art. 1º), vem sendo garantida por iterativa jurisprudência”.

Com a nova regra do CPC em 2015, para a concessão de efeito suspensivo aos embargos, deverão estar presentes os seguintes requisitos: segurança do juízo, relevância da fundamentação jurídica, manifesta possibilidade de grave dano de difícil ou incerta reparação.

Interessante o que coloca em suas palavras Cláudio Carneiro (2018, p. 136):

A Lei n. 6.830/80 trata da execução fiscal da dívida ativa, e esta, por sua vez, se refere aos créditos tributários e não tributários. Nesse sentido, em relação à execução de créditos não tributários, não há que se falar na aplicação do CTN, tendo em vista que, em não sendo o crédito de natureza tributária, nesse caso, deverá ser aplicada subsidiariamente a Lei de Finanças Públicas – Lei n. 4.320/64.

Desta forma, resta bem esclarecido o que diz o Dr. Juiz Mauro Luís Rocha Lopes (2014, p. 37):

Nem todas as lacunas existentes na LEF autorizam a aplicação de normas contidas na lei processual geral, mas apenas aquelas consideradas indesejáveis, ensejadoras de perplexidade no caso concreto enfocado pelo exegeta. Isso, em respeito a um eventual silêncio eloquente do diploma especial, que se bastará como solução normativa.

Enfim, importante considerar que nem todas as vezes será razoável à Fazenda exequente, ao impugnar a defesa oferecida na execução fiscal, simplesmente o ente competente invocar a presunção de certeza de seu crédito regularmente inscrito em dívida ativa, delimitando o ônus da prova ao embargante.

Neste sentido, Dr. Juiz Mauro Luís Rocha Lopes (2014, p. 54) diz que na:

Hipótese em que a Fazenda Nacional proponha execução fiscal para cobrança de crédito de Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza (IR), lançado sob a justificativa de ter o contribuinte declarado acréscimo patrimonial tributável em um dado período-base sem ter honrado a prestação tributária consequente. Se, em sede de embargos à execução, o sujeito passivo alega não ter efetuado tal declaração, nenhuma prova lhe há de ser exigida, por isso que inviável a respectiva produção (fato negativo). À evidência, caberá à exequente apresentar ao julgador o documento comprobatório da declaração aludida, sob pena de desconstituição judicial do título.

E assim, entende o Superior Tribunal de Justiça no REsp. nº 95.865-SP, como se vê a seguir:

Processo Civil. Execução Fiscal. ICMS declarado e não pago. Não obstante a Certidão de Dívida Ativa goze da presunção de certeza e liquidez, a Fazenda está obrigada a provar a existência da declaração de débito, se o contribuinte desde os Embargos do Devedor afirma, peremptoriamente, que não a fez; trata-se de prova que só está ao alcance da Fazenda, que teria recebido a declaração. Recurso Especial conhecido e provido (REsp. nº 95.865-SP, 22 Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 318198, p. 176).

Enfim, a certidão de dívida ativa é prova da fazenda pública municipal estadual e federal, eivada de vício pode ser cancelada, revisada, ou ainda, redirecionada para o contribuinte correto ao respectivo lançamento tributário e exigência do título executivo extrajudicial.

## Defesas no Processo de Execução Fiscal

O Estado Democrático de Direito nos oferta, constitucionalmente, o respeito ao direito à ampla defesa e contraditório nos processos administrativos e judiciais, mesmo existindo um título executivo extrajudicial no âmbito de crédito tributário em favor da fazenda pública, resta o direito de ampla defesa e contraditório na ação de execução fiscal, através da modalidade preliminar e sem discutir o mérito, por meio da exceção de pré-executividade e na modalidade preliminar e mérito, quando dos embargos à execução fiscal.

### *Exceção de Pré Executividade*

A exceção de pré-executividade se estrutura somente em entendimentos doutrinários e jurisprudências. Não há lei que o regule.

O principal meio de defesa do executado no processo de execução é deduzido via ação autônoma, fora do processo de execução, e somente após a segurança do juízo, que é requisito essencial para a oposição de tal demanda, por meio dos embargos à execução fiscal.

Todavia, em determinados casos, a efetivação da penhora pode provocar graves prejuízos ao executado. Isto ocorrerá nos casos que a execução tiver sido ajuizada com ausência de algum dos pressupostos processuais, de alguma das condições da ação, vícios ou falhas relacionadas com seus requisitos de admissibilidade.



Para evitar eventuais prejuízos decorrentes de ação de execução fiscal proposta pelo fisco, permite-se o uso da exceção de pré-executividade.

A cerca da exceção de pré-executividade, temos Nelson Nery Júnior e Rosa Maria Andrade Nery (1999, página 1185) que dizem:

É o meio de defesa que prescinde da segurança do juízo para ser exercido, justamente porque versa sobre matérias de ordem pública, a respeito das quais o juiz deve pronunciar-se de ofício. Se a ação de execução não poderia ter sido proposta em virtude de, por exemplo, faltar eficácia executiva ao título, não se pode onerar o devedor com a segurança do juízo para poder se defender.

No mesmo sentido a lição de Humberto Theodoro Júnior (2003, p. 278):

Não apenas por meio de embargos o devedor pode atacar a execução forçada. Quando se trata de acusar a falta de condições da ação de execução, ou a ausência de algum pressuposto processual, a arguição pode se dar por meio de simples petição nos próprios autos do processo executivo. (...) Entre os casos que podem ser cogitados na exceção de pre-executividade figuram todos aqueles que impedem a configuração do título executivo ou que privam a força executiva, como por exemplo, as questões ligadas à falta de liquidez ou exigibilidade da obrigação, ou ainda à inadequação do meio escolhido para obter a tutela jurisdicional executiva.

O Ministro Franciulli Netto do STJ no RESP 493818 (2003), entendeu que a natureza jurídica da exceção de pré-executividade é de incidente processual, como se vê deste voto:

Colocada a questão nestes termos, merece rememorar que a exceção de pré-executividade consiste num incidente processual para a defesa do executado, admitida pela doutrina e pela jurisprudência, sem a necessidade de segurança do juízo. Conforme magistério de Sandro Gilbert Martins, "Incidente processual, em sentido lato, é o fato jurídico novo, voluntário ou involuntário, que cai sobre processo que já existe e está em movimento, podendo interromper, obstaculizar o seu curso normal. (...) Em razão de sua menor complexidade, pode o incidente tomar corpo no próprio procedimento do processo

principal. A exceção de pré-executividade é incidente que se resolve no próprio processo de execução, não exigindo, como os embargos, a formação de um procedimento lateral (infra 3.6). Daí, mesmo reconhecida a identidade de natureza jurídica (incidental) de ambas as referidas formas de defesa do executado, ter-se optado por sistematizar a classificação denominando a exceção de pré-executividade como defesa endoprocessual.” (cf. “A Defesa do Executado por meio de Ações Autônomas - Defesa heterotópica “, Coleção de Estudos de Direito de Processo Enrico Tullio Liebman, Vol. 50, Editora Revista dos Tribunais, ps. 89/90) Verifica-se que para a defesa do executado a regra são os embargos. É admissível, entretanto, a apresentação de um incidente que nada mais é que a exceção de pré-executividade” (STJ – RESP 493818 – MG – 2ª T. – Rel. Min. Franciulli Netto – DJU 26.05.2003 – p. 358.)

Não há forma preestabelecida para sua apresentação. Assim, o instituto jurídico é tendente a impedir a execução quando ausente condições ou pressupostos da ação, bem como eventuais nulidades do título ou matérias de ordem pública, e que poderiam até ser conhecidas de ofício pelo juiz.

A “exceção de pré-executividade” poderá ser interposta mediante simples petição dirigida ao Juiz da execução, fundamentada de forma clara e concisa com a exposição do vício que anula ou impede o processo executivo. Sendo uma petição nos próprios autos.

Com relação ao cabimento, não existe prazo em lei, muito menos lei que disserte sobre a possibilidade do momento ou cabimento processual.

Neste passo, o cabimento está amparado no artigo 5º XXXIV da C.F/88, artigo 319 do CPC, e em determinados casos em artigos do CTN e muitos casos do artigo 485, incisos ou 487, incisos do CPC.

Alguns autores como Barbosa Moreira (2000, p. 585-586), entende que “a terminologia correta seria exceção de não executividade, pois termo “pré” designa uma defesa anterior, o que poderia significar até uma atividade pré-processual”.

Neste entendimento, a “exceção” pode ser oposta em qualquer fase do processo executivo, independentemente de penhora desde

que respeitadas as matérias dedutíveis, fatalmente podemos concluir que o termo “pré” é inadequado.

A “exceção” é uma declaração de que no processo não há o atributo da executividade.

Todavia, o termo “exceção de pré-executividade” é o usual, sendo que a maioria doutrinária e o STJ entendem que é cabível antes da penhora no processo de execução.

Neste sentido, são pressupostos possíveis de se alegar na exceção de pré executividade, as matérias de ordem pública: ausência de pressupostos processuais de constituição e de validade; vícios do título executivo; Ausência de condições da ação; Nulidades da ação executiva; excesso de execução; pagamento; prescrição; decadência; compensação; e novação.

Segundo a Ministra Eliana Calmon no RESP 475106 – SP no STJ diz (2003): “ Consiste a pré-executividade na possibilidade de, sem embargos ou penhora, arguir-se na execução, por mera petição, as matérias de ordem pública ou as nulidades absolutas” (STJ – RESP 475106 – SP – 2ª T. – Relª Min. Eliana Calmon – DJU 19.05.2003 – p. 219).

O instituto processual da exceção de pré-executividade é cabível somente em casos excepcionais.

A matéria necessariamente tem que ser conhecida de ofício pelo juiz, não podendo, ainda, necessitar de dilação probatória.

O seu verdadeiro propósito é de alertar o juiz sobre uma matéria que deveria ser conhecida de ofício, mas passou despercebida.

Sendo a exceção de pré-executividade utilizada para expedientes meramente protelatórios, o que só abarrotava ainda mais o sistema judiciário.

Exemplo de meio protelatório: o excipiente vale-se do instituto para discutir o mérito da demanda, o que deveria sê-lo através da via processual adequada, quais sejam: os embargos do devedor.

Surge uma dúvida na prática jurídica tributária forense, cabe exceção de pré-executividade após a penhora?

O Ministro José Delgado do STJ entendeu no AGA 470702 – SP que não cabe exceção de pré executividade após a penhora, e, sobretudo, depois de rejeitados os embargos, sendo extemporânea, como se vê do seguinte julgado:

(...) A prática judiciária criou a denominada ‘exceção de pré-executividade’, nome pomposo dado pelos causídicos à petição em que pedem ao juiz a apreciação de questões evidentes em si mesmas que possam extinguir a execução em seu nascedouro. O nome decorre de o pedido ser feito antes do momento próprio para apresentação da defesa, evitando um prosseguimento inútil e o constrangimento da penhora em bens do devedor; por isso a ‘pré-executividade’ que consta dessa criativa denominação. É um contrassenso falar em ‘exceção de pré-executividade’ após a realização da penhora e após, como se vê neste caso, a rejeição dos embargos opostos pela devedora. A execução já está aparelhada e não há ‘pré-executividade’ a analisar. A ‘exceção de pré-executividade’ não pode ser conhecida: é extemporânea, pois apresentada após a efetivação da penhora e a rejeição dos embargos (STJ – AGA 470702 – SP – 1ª T. – Rel. Min. José Delgado – DJU).

No que se refere aos efeitos da exceção de pré executividade, o entendimento doutrinário é que deve ter efeito suspensivo sobre o processo de execução, sob pena de não ser atendida a principal característica do instituto, que é de evitar a penhora.

Nesse sentido, Ovídio Baptista da Silva (1998, p. 23) afirma que “o devedor poderá, perfeitamente, paralisar a execução demonstrando a ausência do requisito do inadimplemento, neste caso, nos autos do próprio processo executivo”.

Já Luiz Peixoto de Siqueira Filho (1999, p. 78) entende da mesma forma, porque, “negado o efeito suspensivo, restaria evidente a possibilidade de ocorrência de privação dos bens sem a observância do devido processo legal”.

Sendo acolhida a decisão judicial pela exceção de pré-executividade, estar-se-á diante de prolação de sentença terminativa, portanto, o recurso cabível será o de apelação à instância superior.

Se, no caso contrário, for rejeitada a arguição da exceção de pré-executividade, caberá agravo de instrumento, pois se estará dian-

te de decisão interlocutória.

A finalidade do agravo, no caso de rejeição da arguição da ausência dos requisitos da execução, é de reverter a decisão; assim, o provimento implica acolhimento da arguição da ausência dos requisitos da execução, o que, leva à prolação de sentença terminativa da execução.

### *Embargos à Execução Fiscal*

Os Embargos à Execução Fiscal são o principal meio de defesa do executado no processo de execução.

Trata-se de ação autônoma, autuada em apartado (forma uma nova autuação) e distribuída por dependência ao juízo por onde tramita a Execução Fiscal.

A inicial deve ser instruída com cópias das peças processuais relevantes, que poderão ser declaradas autênticas pelo próprio advogado, sob sua responsabilidade pessoal.

É uma petição inicial, logo, é necessário fazer a qualificação completa das partes.

Assim como ocorre com qualquer outra petição inicial, nos Embargos à Execução Fiscal também devem ser observadas as regras do art. 319 do CPC.

Na ação de Embargos há ampla dilação probatória. Além disso, o contribuinte pode e deve alegar qualquer matéria em sua defesa.

Neste passo, os embargos à execução fiscal são defesas na forma de ação autônoma de jurisdição contenciosa e incidental, portanto, não sendo uma defesa nos próprios autos da execução fiscal.

Embora meio de defesa do executado, já não mais se atribui aos embargos à execução a natureza de “contestação”, disso resultando que o seu ajuizamento e regular processamento dependem do preenchimento das ordinárias condições da ação: legitimidade ad causam, interesse de agir e possibilidade jurídica do pedido.

Estas condições da ação, se somam às condições específicas arroladas na Lei de Execução Fiscal, quais sejam o prazo e a garantia do juízo.

Segundo o Dr. Juiz Mauro Luís Rocha Lopes (2014, p. 121):

A defesa do executado, em sede de execução fiscal, assume, como regra, a forma de embargos à execução, que têm natureza de ação autônoma constitutivo negativa, objetivando a desconstituição total ou parcial do título executivo (termo de inscrição em dívida ativa), materializado na CDA.

Antônio Carlos Costa e Silva (2000, p. 376) ensina que os embargos do devedor formam um Processo de Cognição, lateralmente instalado ao de Execução Fiscal, de jurisdição contenciosa e incidental, destinado a promover um “juízo de verificação”, positiva ou negativa, mediante a articulação de fatos, pelo seu autor, capazes de extinguirem a obrigação, seja por negar-lhe a existência, ou, aceitando-a, apresentarem, no entanto, efeitos supressivos, modificativos ou elisivos da pretensão executiva ajuizada pela Fazenda Pública.

O Dr. Juiz Mauro Luís Rocha Lopes (2014, p. 150) afirma que: “o devedor, em execução fiscal, não é citado para se defender, mas para pagar o débito ou garantir a execução, a fim de embargá-la. Se não toma a providência última, passa o crédito fiscal a gozar de presunção absoluta (juris et de jure) de liquidez e certeza”.

Para que embargos à execução fiscal sejam aceitos, necessário o juízo estar garantido em sede de execução fiscal.

As três formas de garantia ao juízo para poder embargar são (Artigo 16 da LEF):

Depósito judicial; Fiança bancária; e Penhora de bens.

Os depósitos judiciais em dinheiro são sempre efetuados à guisa de garantia do débito exequendo em instituição bancária oficial. O problema do depósito em dinheiro é que o juízo, terá de proceder ao cálculo do montante a ser pago para, após a sua realização, ainda ter que ouvir a Fazenda exequente – que poderá impugná-lo.

A fiança bancária só pode ser executada após o trânsito em julgado da decisão que rejeita os embargos do executado, ficando a quantia dada em fiança também em instituição bancária.

As argumentações nos embargos à execução fiscal, devem ser de todas as matérias úteis a defesa, no prazo de 30 dias, sendo elas:

Inexigibilidade do título; Ilegitimidade de partes; Cumulação indevida de execuções; Excesso de execução; Nulidade do processo; causas impeditivas, modificativas ou extintivas da obrigação; Exceções processuais peremptórias (ex: coisa julgada e litispendência) e dilatórias (ex: suspeição, incompetência e impedimento); Nulidade do título; Inconstitucionalidade da lei criadora da exação; e Nulidade do processo originário de que se originou o débito e inoccorrência do fato gerador da obrigação.

Já existindo a penhora de bens o executa, deve seguir o que preceitua o artigo 11 da LEF. Senão vejamos:

Art. 11 da LEF - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I – dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo.

No entanto, os bens que a lei declare absolutamente impenhoráveis, não poderão ser penhorados. Regra no art. 30 da LEF, sendo reprodução fiel do artigo 184 do CTN.

O art. 833 do CPC, contém os bens impenhoráveis nos seus

incisos I a XII. Todavia em sede de execução fiscal são impenhoráveis os previstos no incisos II a XII.

Os bens inalienáveis se chocam com a regra citada no artigo 30 da LEF, segundo o qual respondem pelo pagamento da dívida ativa os bens gravados com cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade. Senão vejamos:

Art. 30 da LEF – Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

Frisa-se que logo após a oposição dos embargos à execução, inaugura-se à fase de cognição. A Fazenda Pública será então intimada para ofertar impugnação aos embargos (fase das provas) igualmente, no prazo de 30 dias, encerrado este prazo, o juiz proferirá a sentença após a impugnação da Fazenda Pública, conforme preceitua o artigo 17 da LEF:

Art. 17, Lei 6830/80. Recebidos os embargos, o Juiz mandará intimar a Fazenda, para impugná-los no prazo de 30 (trinta) dias, designando, em seguida, audiência de instrução e julgamento”.

Parágrafo Único – Não se realizará audiência, se os embargos versarem sobre matéria de direito, ou, sendo de direito e de fato, a prova for exclusivamente documental, caso em que o Juiz proferirá a sentença no prazo de 30 (trinta) dias.

Surge uma dúvida forense, existem efeitos da revelia da Fazenda pública, Embargada por não impugnar os embargos à execução fiscal?

Não.

Pela LEF, não havendo o oferecimento dos embargos à execução, temos o que prevê o Art. 18 da LEF: “ Caso não sejam oferecidos os embargos, a Fazenda Pública manifestar-se-á sobre a garantia da execução”.



Existem doutrinadores que defendem a revelia da Fazenda Pública, mas inexistente desconstituição do débito em face de não haver impugnação, conforme a Súmula 256 do extinto TRF. Senão vejamos:

TFR Súmula nº 256 - 05-04-1988 - DJ 08-04-88. Falta de Impugnação dos Embargos do Devedor - Fazenda Pública - Efeitos de Revelia. "A falta de impugnação dos embargos do devedor não produz, em relação a Fazenda Pública, os efeitos de revelia.

Enfim, no processo de execução fiscal, O devedor não é citado para se defender, mas para pagar o débito ou garantir a execução, a fim de embargá-la.

O processo de execução continua se não houver o oferecimento dos embargos, conforme previsão do art. 18 da LEF, sendo a Fazenda intimada para se manifestar (e não impugnar) sobre a garantia da execução, continuando com os efeitos do art. 19 da LEF.

Outra questão que surge como dúvida forense na prática tributária é sobre se pode haver o instituto da compensação de crédito tributário referente a dívida do contribuinte em processo de execução fiscal?

A Lei de Execução Fiscal, no art. 16, par. 3º, impede que o devedor invoque crédito em face da Fazenda Pública exequente, portanto proíbe que o executado, através de embargos à execução fiscal busque a compensação como meio de extinção (total ou parcial) do débito, sem previsão em lei específica para tal.

Todavia, a jurisprudência dominante do STJ datada de 2006 é no sentido de permissão da compensação. Senão vejamos:

Esta colenda Primeira Seção, assentou por meio de suas doudas turmas a admissibilidade da alegação da extinção do crédito pelo instituto da compensação, em embargos à execução fiscal" (EREsp 438396, Min. Humberto Martins, 2006)).

No que se refere ao instituto jurídico do parcelamento do débito tributário em fase de execução fiscal, se tem com a resposta somente se lei de REFIS permitir.

O REFIS é um benefício fiscal traduzido em parcelamento con-

cedido pela Lei 9.964/2000, sujeita à confissão irrevogável e irretroatável do débito a ser incluído no montante parcelado.

O REFIS extingue os embargos anteriormente oferecidos, devendo se proceder o julgamento com mérito, art. 487, inciso III, a do CPC.

Neste caso, ocorre a sucumbência para o embargante, como consta o art. 13, par. 3º da Lei do REFIS, sendo o débito limitado em até 1% do débito consolidado, a ser incluído no parcelamento, nos termos do art. 5º, par. 3º da Lei 10.189/2001.

É polêmico no STJ, a inclusão da verba sucumbente, existindo quem é contra (REsp 425.440-RS, REsp n. 437.779/SC) e a favor (REsp n. 257.063-DF, REsp 417.033/PR) da condenação em verba sucumbente.

E finalmente, fechando este capítulo do livro, os efeitos da sentença de embargos à execução fiscal.

A sentença se favorável ao contribuinte, sua eficácia é constitutivo-negativa, e permitirá a anulação do crédito tributário. A sentença se favorável a Fazenda Pública, o contribuinte poderá apresentar a apelação, no prazo previsto no CPC.

Em regra, a apelação não possui efeito suspensivo, art. 1012, par. 1º. do CPC.

Todavia, existe jurisprudência do STJ que concede efeito suspensivo a apelação, senão vejamos

PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. DUPLO EFEITO. EMBARGO À EXECUÇÃO MOVIDA CONTRA A FAZENDA PÚBLICA PENDENTE DE JUÍZO SOBRE PRESCRIÇÃO DA EXECUÇÃO. EFEITO SUSPENSIVO. POSSIBILIDADE. 1. Embora a regra geral para o caso da sentença que julga improcedentes os embargos do devedor é a apelação ser recebida apenas no efeito devolutivo, somente é possível o prosseguimento da execução contra a Fazenda Pública, para fins de expedição de precatório, em se tratando de parcela incontroversa, o que não é o caso dos autos, pois ainda está pendente de julgamento em sede de apelação a prescrição da execução do crédito pleiteado, que poderá fulminar o próprio direito discutido. 2. Precedentes: AgRg no REsp 1.275.883/PR,

Min. Humberto Martins, DJe de 4.10.2011, REsp 1.125.582/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 5.10.2010. Agravo regimental improvido

Lembrando que rejeitado ou julgado improcedente os embargos, existe a sucumbência dos embargos, além da sucumbência da ação de execução fiscal.

# CAPÍTULO 11

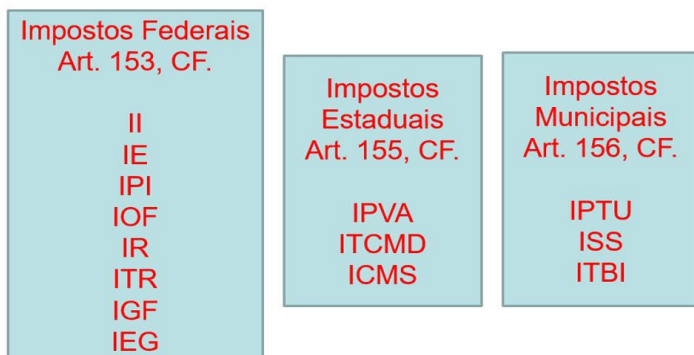
## ANÁLISE SISTEMÁTICA DOS IMPOSTOS

No Sistema Tributário Nacional, importante é a análise da competência, sujeito ativo, passivo, hipótese de incidência, fato gerador, base de cálculo, alíquotas e o *quantum debeat* do crédito tributário relacionado aos impostos brasileiros.

Neste passo, importante saber que a competência do ente tributante federal existe para 8 (oito) impostos federais, descritos a hipótese tributária no artigo 153 do texto constitucional de 1988, bem como a competência do ente tributante estadual existe para 3 (três) impostos estaduais, descritos na hipótese tributária no artigo 155 do texto constitucional de 1988, e ainda, a competência do ente tributante municipal existe para 3 (três) impostos municipais, descritos na hipótese tributária no artigo 156 do texto constitucional de 1988. E assim, segue abaixo o quadro ilustrativo das competências tributárias para os impostos brasileiros:

**Figura 34 - Entes tributantes dos impostos brasileiros.**

### Análise Sistemática dos impostos COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA



Fonte: o autor.

E assim, o presente capítulo possui o condão jurídico de analisar os impostos brasileiros de acordo com esta competência dos entes tributantes, sendo a atual situação, considerando que ainda falta a regulamentação da Emenda Constitucional 132/2023.

## Impostos Federais

Os impostos federais possuem hipótese de incidência descrita no artigo 153 do texto constitucional em seus 7 incisos, sendo que o 8º imposto federal está descrito no artigo 154, inciso I da Constituição Federal de 1988, sendo eles, respectivamente: Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto de Renda, Imposto Territorial Rural, Imposto sobre Grandes Fortunas, Impostos Extraordinários Federais.

### *Imposto de Importação*

A base legal do imposto de importação está no artigo 153, I e parágrafos da Constituição Federal de 1988, Artigos 19 a 22 do Código Tributário Nacional, Decreto-Lei no 37/1966, com alterações pelo Decreto-Lei no 2.472/1988, artigos 69 a 211 do Regulamento Aduaneiro, compreendido no texto do Decreto n. 6.759/2009 e as Resoluções da CAMEX, compreendidas nos limites da competência da Câmara do Comércio Exterior, balizada na Lei n. 13.844/2019, e Decreto nº 10.044/ 2019.

Conforme se extrai do art. 153, I, CF/88, à União foi atribuída competência para instituir o Imposto de Importação, o qual incide sobre a entrada de bens estrangeiros, destinados ao comércio ou consumo, no território nacional.

O §1º do art. 153 da CF/88, por sua vez, excepciona o princípio da legalidade e, com isso, permite que o Poder Executivo altere as alíquotas do Imposto de Importação - II.

Além do mais, o art. 150, CF/88 traz outra característica peculiar do II, não é necessário que seja observada a anterioridade e a noventena com relação a este imposto (princípio do efeito imediato já explicado no capítulo 4).

No entendimento do Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1638): “o Imposto de Importação, também conhecido como Tarifa Aduaneira, grava a inserção, no território nacional, de bens procedentes de outros países (art. 19 do CTN).”

Neste passo, o critério material do fato gerador da hipótese de incidência do imposto de importação é a condição necessária e suficiente que, cumulativamente, implementem-se os seguintes requisitos: entrada no território nacional; de produto estrangeiro; e para permanência definitiva.

E assim, reza o artigo 19 do CTN: “o imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

Importante destacar que o conceito de “importação” não se resume à simples entrada do produto no território nacional.

É necessário que esse bem se incorpore à economia interna brasileira, ou seja, não basta que o bem estrangeiro passe pelo território nacional, é imprescindível que ele aqui permaneça e esteja destinado ao uso, comércio ou consumo.

Dessa forma, quando o bem entra no território brasileiro, mas está destinado a voltar ao seu país de origem, não temos uma importação.

A simples entrada do automóvel de um turista no território nacional, de um quadro para exposição temporária num museu ou de uma máquina para exposição em feira, destinados a retornar ao país de origem, não configuram importação.

Assim como não a configura o ingresso de produto estrangeiro por porto ou aeroporto brasileiro para simples trânsito no território nacional, com destinado a outro país (Regime de Trânsito Aduaneiro – RTA).

Importante ressaltar que o imposto de importação, ao contrário do ICMS, abrange tanto bens como mercadorias.

O termo “produto” não se confunde com “mercadoria”, vez que esta carrega consigo o atributo da destinação ao comércio.

Logo, para que um bem se caracterize como mercadoria, é necessário que ele seja móvel, corpóreo e que esteja destinado ao comércio.

O importante é a DI – Declaração de importação e sua descrição pelo despachante aduaneiro ou contribuinte importador.

Portanto, que o critério material do Imposto de Importação consiste no ato de importar bens estrangeiros.

Existe não incidência de imposto de importação (Art. 71 do Regulamento Aduaneiro), referente à mercadoria estrangeira no Brasil, quando se tratar de: mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao país por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for redestinada ou devolvida par ao exterior; mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine à reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembarço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava; Mercadoria estrangeira que tenha sido objeto da pena de perdimento; e mercadoria estrangeira devolvida para o exterior antes do registro da declaração de importação.

Interessante que não ocorre o fato gerador do Imposto de Importação, quando se tratar de pescado capturado em águas internacionais, ou nos casos de mercadorias que estejam em regimes especiais aduaneiros (matéria de próximas aulas), ao qual se encontram com a tributação suspensa pelo governo ou com isenções tributárias. Senão vejamos:

Art. 74 do Regulamento Aduaneiro. Não constitui fato gerador do imposto a entrada no território aduaneiro:

I - do pescado capturado fora das águas territoriais do País, por empresa localizada no seu território, desde que satisfeitas as exigências que regulam a atividade pesqueira; e

II - de mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária, ainda que descumprido o regime.

Para efeito do cálculo do imposto de importação, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da DI (declaração de Importação) da mercadoria a ser submetida a despacho para consumo.

É por ocasião do registro da declaração de importação, realizado eletronicamente através do SISCOMEX, que se considera ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Importação, de modo que dá ensejo à incidência da legislação vigente naquele momento. Isso é chamado de critério temporal do fato gerador

Considera-se despacho para consumo, o conjunto de atos que tem por objeto, satisfeitas todas as exigências legais, colocar a mercadoria nacionalizada, ou seja, transferida da economia estrangeira para a economia nacional, à disposição do adquirente estabelecido no país, para seu uso e consumo.

A declaração de importação deverá integrar dados do SISCOMEX para posterior canal de conferência da Aduana, denominada Parametrização.

As declarações de importação são parametrizadas para um dos seguintes canais de conferência aduaneira. O SISCOMEX seleciona as DI registradas para um dos seguintes canais de conferência aduaneira, conforme estabelece o artigo 21 da IN SRF nº 680/2006, como se ilustra a seguir:

**Figura 35 - Parametrização da importação.**



Fonte: Overseas Trading. (Disponível em: <https://www.overseastrading.com.br/post/canais-parametrizacao>)



Importante o conceito de território aduaneiro trazido pelo art. 2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) que compreende todo o território nacional.

O art. 3º do regulamento define, ainda, a abrangência da jurisdição aduaneira, esta entendida como os locais onde o poder público pode exercer as suas competências no que diz respeito ao controle de importações e exportações:

Art. 3º do Regulamento Aduaneiro. A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange:

I — a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local:

a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados;

b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e

c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados;

II — a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo.

De acordo com o artigo 22 do Código Tributário Nacional, o contribuinte do imposto de importação é o importador ou a quem a ele a lei equiparar, e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

Geralmente, o importador é uma pessoa jurídica, regularmente estabelecida, mas, para os fins do imposto, é considerado importador qualquer pessoa, seja natural ou jurídica, regularmente estabelecida ou não, que realize a introdução da mercadoria no território nacional.

O artigo 104 do Regulamento Aduaneiro também conceitua quem é o contribuinte do imposto de importação. Segue o texto abaixo:

Art. 104 do R.A. É contribuinte do imposto (Decreto-Lei no 37, de 1966, art. 31, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 1o):

I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

II - o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e

III - o adquirente de mercadoria entrepostada.

Lembrando que o importador pode ser pessoa jurídica e pessoa física. E assim, o destinatário de remessa postal internacional, sofrerá regime de tributação simplificada, prevista no artigo 99 e 100 do RA.

Um exemplo é a hipótese de encomendas aéreas internacionais destinadas a pessoa física, haverá isenção da contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

A figura do responsável tributário, significa que responde em conjunto com o contribuinte pela obrigação tributária de recolhimento de tributo e guarda de documentos fiscais. Como já abordado, anteriormente, o artigo 134 do Código Tributário Nacional, trata do responsável solidário tributário.

E no mesmo sentido, expressa o artigo 105 do Regulamento Aduaneiro abaixo:

Art. 105 do R.A. É responsável pelo imposto:

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, *caput*, inciso I, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 1o);

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, *caput*, inciso II, com a redação dada pelo Decreto-Lei no 2.472, de 1988, art. 1o); ou

III - qualquer outra pessoa que a lei assim designar.

A base de cálculo é a quantificação da tributação. Valor da coisa ou valor aduaneiro.

O imposto sobre a Importação admite a utilização de alíquota “ad valorem” (atribui-se um percentual), ora percentual sobre o valor

da mercadoria, e a alíquota “*ad rem*” (por unidade em Lt, Kg – tabela no mercado internacional), ora que incide um valor fixo por determinada unidade do produto adotada pela legislação tributária.

A adoção da alíquota “*ad valorem*” é a mais comum para mercadorias importadas (valor % sobre unidades, por ex: Pen Drive ou automóveis).

A “*ad rem*” é para quantidade (Quilo, Litro, Metro, por ex: Petróleo), existindo alíquotas variadas para cada produto específico, de acordo com sua classificação fiscal. Neste sentido, resta expresso o artigo 20 do Código Tributário e o artigo 75 do Regulamento Aduaneiro:

Art. 20, CTN. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

Art. 75 do Regulamento Aduaneiro. “A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota for *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e

II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

Importante frisar que toda mercadoria possuirá um valor aduaneiro. Neste sentido preceitua o artigo 76 e 77 do Regulamento Aduaneiro, compreendendo-se do valor que se integra a mercadoria, oriundo de custo de transporte, carga, descarga, manuseio e até o custo do seguro. Vejamos abaixo:

Art. 76 do Regulamento Aduaneiro. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro’.

Parágrafo único. O controle a que se refere o *caput* consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.

Art. 77 do Regulamento Aduaneiro. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

O valor aduaneiro recebe uma denominação NVE, ou seja, Nomenclatura de Valor Aduaneiro e Estatísticas. A apresentação desta nomenclatura por vezes é indispensável na importação de determinados produtos, dentro das informações exigidas em uma DI, sigla que se refere à Declaração de Importação, o principal documento exigido em um processo de importação.

O valor aduaneiro está previsto no art. 7º, n. 2, do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT – Decreto n. 92.930/86), quando a alíquota for ad valorem (isto é, aquela que incidirá sobre o valor aduaneiro do produto importado). Senão vejamos:

Art. 7º, Decreto n. 92.930/86. O valor aduaneiro determinado por aplicação das disposições do presente artigo não se baseará:

a) No preço de venda no país de importação de mercadorias produzidas nesse país;

b) Num sistema que preveja a aceitação, para fins aduaneiros, do mais elevado de dois valores possíveis;

c) No preço de mercadorias no mercado interno do país de exportação;

d) No custo de produção distinto dos valores calculados que tiverem sido determinados para mercadorias idênticas ou similares em conformidade com as disposições do artigo 6º;

e) No preço de mercadorias vendidas para exportação com destino a um país distinto do país de importação;

f) Em valores aduaneiros mínimos;

g) Em valores arbitrários ou fictícios.

Ademais, de acordo com o art. 2º do Decreto n. 92.930/86: “na base de cálculo do imposto de importação, definida de conformidade com o Acordo que com este decreto se promulga [GATT], serão incluídos os elementos a que se referem as alíneas a, b, e c do § 2º de seu artigo oitavo”, como se verifica abaixo:

Art. 8º (...) 2 – Ao elaborar a sua legislação, cada Membro adotará disposições para incluir ou excluir do valor aduaneiro, na totalidade ou em parte, os seguintes elementos:

a) Despesas de transporte das mercadorias importadas até ao porto ou local de importação;

b) Despesas de carga, de descarga e de manipulação ligadas ao transporte das mercadorias importadas até ao porto ou local de importação; e

c) Custo do seguro.

Apesar de não ser qualquer mercadoria que precisa de declaração de NVE na Declaração de importação (DI), é preciso estar atento pois a não constatação desta nomenclatura em um trâmite em que ela for exigida é motivo para uma multa.

Em uma Declaração de Importação (DI), existem diversas informações tanto as que se referem à tributação quanto as que são utilizadas para identificar o produto que está sendo transportado.

E para identificar o produto não basta apenas dizer o nome, a quantidade e o peso. Na Declaração de Importação (DI) o produto deve estar especificado para não haver problemas de identificação em nenhum dos países onde a mercadoria vai passar, nem no importador ou nem no exportador. Isso facilita no controle da entrada de mercadoria no país, e garante que a tributação cobrada seja justa.

Por este motivo é indispensável que todas as mercadorias transportadas estejam identificadas basicamente através da NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul), que é um código formado por 8 números.

Porém certas vezes é necessário que o produto seja mencionado de maneira ainda mais específica, mesmo com todas as características já mencionadas pela NCM, exigindo-se a NVE.

No que se refere as alíquotas, ensina Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1642):

Desde a edição da Decisão n. 22 do Conselho do Mercado Comum – por meio da qual se adotou a Tarifa Externa Comum (TEC) –, foram fixadas, de comum acordo entre os participantes do Mercosul, as alíquotas vigentes para o comércio atinente a países não pertencentes ao bloco. Nesse sentido, o nível do imposto ali representado deixa de ser um indicador estritamente brasileiro e prenuncia a possibilidade de políticas macroeconômicas comerciais integradas. É importante mencionar ainda que, em decorrência de acordos comerciais realizados no âmbito da ALADI (Associação Latino-Americana de Integração), que estabelecem preferências tarifárias entre os países signatários, as alíquotas que constam na TEC não refletem a realidade impositiva no comércio entre os países membros dessa associação.

ALADI foi criada, em 1980, pelo Tratado de Montevidéu, sendo composta por Argentina, Bolívia, Brasil, Chile, Colômbia, Cuba, Equador, México, Paraguai, Peru, Uruguai e Venezuela. Ela surgiu da transformação da ALALC (Associação Latino-Americana de Livre Comércio) que, desde 1960 e sem a participação Cuba, tinha o objetivo de formar uma zona de livre comércio num prazo pré-definido, mediante negociações exclusivamente multilaterais. Sua sede é em Montevidéu, no Uruguai.

E ensina o Doutor Eduardo Sabbag (2017, 1642):

As tarifas podem ser: a) específicas: valor em dinheiro que incide sobre uma unidade de medida prevista em lei, que pode referir-se à metragem, peso etc. Por exemplo, R\$ 42,00 por metro cúbico; b) ad valorem: aplicação de alíquota sobre determinado valor de operação. Por exemplo, 10% de R\$ 15.000,00; c) mista: combinação das duas formas acima. Por exemplo: 10% sobre R\$ 5.000,00 e R\$ 5,00 por kg.

No Brasil, pode legislar por resolução como feitos internos a Câmara de Comércio Exterior (CAMEX), assim regulamentada pelo Decreto 10.044/2019. A CAMEX regula a economia através de edi-

tar resoluções com funções extrafiscais, ou seja, estabelecendo o controle do fluxo de entrada de dólar no país, inflação e balança comercial, quando delibera normativa impedindo a entrada de produtos importados para proteger a indústria nacional, ou ainda, determinando a isenção de impositões para abastecer o mercado interno de insumos ou produtos e mercadorias escassas.

Neste sentido, o Decreto 10.044/2019, dispõe sobre a Câmara de Comércio Exterior e a direção e decisão será do Conselho de Estratégia Comercial com base na recomendação do gestor Executivo, formado pelo Presidente da República, que o presidirá; Ministro de Estado Chefe da Casa Civil da Presidência da República; Ministro de Estado da Defesa; Ministro de Estado das Relações Exteriores; Ministro de Estado da Economia; e Ministro de Estado da Agricultura, Pecuária e Abastecimento.

Por exemplo, governo zerou imposto de importação de 322 itens sem produção nacional em agosto de 2017. Nesta lista, 322 máquinas e equipamentos industriais, e para bens de informática e telecomunicações, que tiveram redução do imposto de importação de 16% e 14% para zero até junho de 2019. Os itens não tinham produção nacional.

Um outro exemplo, ocorreu em maio de 2020, a CAMEX zerou o imposto de importação de mais 118 produtos para combate ao Covid-19. Ao ler o Diário Oficial da União de 18 de maio de 2020, verifica-se a decisão da CAMEX que possuiu validade até o dia 30 de setembro de 2020. A medida do governo brasileiro incluiu mais de 80 medicamentos utilizados no tratamento de pacientes hospitalizados e no combate direto ao coronavírus (Covid-19), acrescentou o Ministério da Economia. O Governo Federal zera impostos sobre medicamentos em teste para Covid-19. A isenção da alíquota do Imposto de Importação versa sobre mais de 100 medicamentos, como antirretrovirais e antivirais, afim de facilitar leques de estudos no combate ao vírus.

Contextualizando o significado da alíquota zero, Ricardo Lobo Torres (1995, 167-168) diz:

Corresponde à inexistência de tributação por falta de um dos elementos quantitativos. Aproxima-se da isenção em seus efeitos, mas dela se afasta porque na isenção suspende-se a eficácia de todos os aspectos do fato gerador, enquanto na alíquota zero só há suspensão desse elemento do aspecto quantitativo.

Já Hugo de Brito Machado (2009, p. 329) ressalta que a alíquota zero encerra “uma solução encontrada pelas autoridades fazendárias no sentido de excluir o ônus do tributo sobre certos produtos, temporariamente, sem os isentar”.

Enfim, a alíquota zero não representa a isenção, apenas o resultado da operação tributária será igual a zero e durante um determinado período de tempo da legislação competente.

### *Imposto de Exportação*

Primeiramente, o Imposto de Exportação possui sua base legal no artigo 153, inciso II e parágrafos do texto constitucional de 1988, artigos 23 a 28 do Código Tributário Nacional, e ainda, Decreto-lei n. 1.578/77, e também nos artigos 212 a 236 do Regulamento Aduaneiro, ora Decreto 6.759/2009. Frisa-se que as Resoluções da CAMEX também determinam o controle da balança comercial e o fluxo de moeda estrangeira no Brasil através das exportações.

O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes no território nacional, segundo o que resta preceituado no artigo 23 do Código Tributário Nacional.

A condição necessária para incidência do tributo é a de, cumulativamente, implementarem-se os seguintes requisitos: - saída do território nacional; - de produto nacional ou nacionalizado; - para consumo ou uso no exterior.

Frisa-se o que diz o art. 213 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6759/2009): “considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da guia de exportação ou documento equivalente”.

Como na Importação que tem a DI – Declaração de Importação, na exportação existirá a DE – Declaração de exportação, quando



o exportador elabora e registra no SISCOMEX a declaração de exportação, bem como fornece à alfândega documentos necessários para a instrução do despacho, comprovando o recolhimento antecipado do tributo por guia DARF – Documento de Arrecadação de Receitas Federais.

E “posteriormente”, caberá a um Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil verificar a exatidão dos dados declarados pelo exportador em relação às mercadorias, aos documentos apresentados e à legislação específica, com vistas a seu desembaraço e a sua saída para ao exterior (na importação, a sua entrada no Brasil).

O ato do desembaraço corresponde, portanto, à homologação expressa do procedimento do contribuinte.

O sujeito passivo do Imposto de Exportação é o exportador que conforme o artigo 27 do Código Tributário Nacional é “qualquer pessoa que promova a saída do produto nacional ou nacionalizado do território nacional”.

O fato gerador do Imposto de Exportação é a saída do território nacional para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados, cabendo ao intérprete assimilar o elemento temporal do fato gerador como o momento da liberação pela autoridade aduaneira ou a data de embarque ou saída constante na Declaração de Exportação. Portanto, o fato gerador é a saída do território, mas o momento (ficção jurídica) em que se materializa é o da expedição da guia de exportação ou documento equivalente, podendo sua exigibilidade acontecer mesmo antes que se opere a saída do produto, a critério da Receita Federal, nos termos do art. 1º, § 1º, do Decreto-lei n. 1.578/77.

O Artigo 217 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6759/2009) diz: “é contribuinte do imposto o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro”.

A base de cálculo do imposto é o preço normal que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional,

nos termos do artigo 2º do Decreto-lei n. 1.578/77.

Segundo o pensamento do estimado Doutor Eduardo Moraes Sabbag (2017, p. 1648): “a base de cálculo, desse modo, é o preço normal que o produto alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional. Portanto, o Fisco não está vinculado ao valor consignado na fatura comercial’.

O preço à vista do produto – FOB (*Free on Board*: livre ou posto a bordo) – é indicativo do preço normal, em caso de transporte marítimo. Por ele, o exportador ou vendedor do produto se compromete a colocar a mercadoria “livre a bordo” 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.

Por meio do indicador CIF (*Cost, Insurance and Freight* ou “Custo, Seguro e Frete”), 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 atinentes ao frete internacional e riscos (seguro internacional) até o porto de destino.

O artigo 214 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6759/2009) diz que o preço à vista do produto, FOB (comprador responsável) no posto na fronteira, é indicativo do preço normal. Quando o preço do produto for de difícil apuração ou for susceptível de oscilações bruscas no mercado internacional, o Poder Executivo, mediante ato da CAMEX, fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração de base de cálculo.

E assim, deve se respeitar o que resta descrito no artigo 24, incisos I e II e parágrafo único do Código Tributário Nacional. Senão vejamos:

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; (Ad rem, Lt, Kg)

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento.

Enfim, no que se refere as alíquotas estão previstas na TAB (Tarifa Aduaneira do Brasil), podendo ser: específicas: valor em dinheiro que incide sobre uma unidade de medida prevista em lei, que pode referir-se à metragem, ao peso etc. Por exemplo: R\$ 42,00 por metro cúbico; ou ad valorem: aplicação alíquota sobre determinado valor de operação, atualmente, a alíquota do Imposto de Exportação é de 30%, sendo facultado ao Poder Executivo aumentá-la em até cinco vezes, conforme a Lei n. 9.716/98, podendo ter como alíquota máxima até 150% , segundo o artigo 3º do Decreto Lei n. 1.578/77.

Frisa-se aqui que o princípio do efeito imediato poderá ser aplicado por Resolução da CAMEX, ao baixar alíquotas para o exportador.

Neste sentido, o Doutor Eduardo Moraes Sabbag diz (2017, p. 1650):

Com o advento da EC n. 42/2003, o Imposto de Exportação, que já era uma exceção ao período de anterioridade anual (art. 150, § 1º, “parte inicial”, CF), passou a ser, igualmente, uma exceção ao período de anterioridade qualificada ou nonagesimal (art. 150, § 1º, in fine, CF). Portanto, se para ele usávamos o recurso mnemônico “paga já”, hoje, após a EC n. 42/2003, devemos associá-lo a “paga já, já”, por ser exceção à anterioridade anual e aos 90 dias.

E assim, as alterações de alíquotas poderão ser realizada pela CAMEX, seguindo o preceito do quanto expresso no artigo 26 do Código Tributário Nacional.

Art. 26 do CTN. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

## *Imposto Sobre Produtos Industrializados*

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) possui competência da União Federal, e se encontra preceituado na Constituição de 1988, especificamente no artigo 153, IV, e nos artigos. 46 a 51 do CTN. O imposto foi instituído pela Lei n. 4.502/64 e alterações posteriores, bem como regulado pelo Decreto n. 7.212/2010, que recebe o nome de Regulamento do IPI (RIPI), que revogou o Decreto n. 4.544/2002, e que traz a tabela do IPI, conhecida como TIPI, sendo repleta de alíquotas que se diferenciam de acordo com a seletividade do produto industrializado, ora previsto nessa tabela.

O IPI possui característica de ser um imposto com função extrafiscal, ou seja, sendo a segunda maior arrecadação da União, destaca-se por sua função interventiva estatal, ou seja, em função da obrigatoriedade de ser seletivo, de acordo com o que prevê o artigo 153, § 3o, I, da CF/88. Neste passo, serve como instrumento de controle da União na economia, como, por exemplo, no caso da tributação “pesada” sobre bebidas alcoólicas e fumo. Logo, esse imposto possui uma função regulatória ou interventiva na economia brasileira.

Também deve se considerar a característica do IPI ser seletivo, ou seja, a alíquota varia em função da essencialidade do produto. Neste passo, o bem essencial tem alíquota menor do que os bens supérfluos.

Nesse sentido, o IPI “será seletivo”, nos termos do artigo 153, § 3o, I da CF/88, no que difere do ICMS, que “poderá ser seletivo”, nos termos do artigo 155, § 2o, III da CF/88. Neste ponto, a utilização da Tabela do IPI, conhecida apenas como TIPI.

Outra característica do IPI é ser um imposto real, ou seja, instituído e cobrado em razão do fato gerador objetivamente considerado, incidindo em razão da coisa, objeto de tributação.

O IPI também se caracteriza por ser um imposto não cumulativo, sendo plurifásico, e a previsão constitucional da não cumulatividade, emerge com o objetivo de minimizar o desgaste da repercussão tributária na cadeia de produção e no consumo.

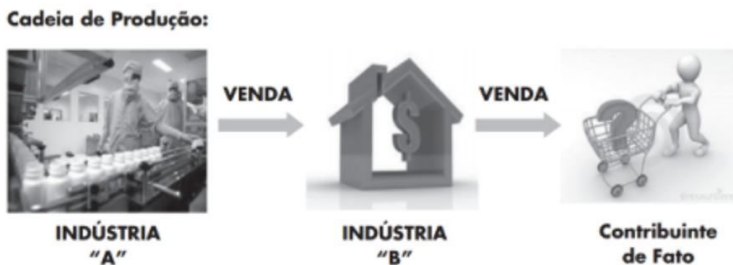
Resta preconizado no artigo 153, § 3º do texto constitucional de 1988, a determinação que o IPI será não cumulativo, ou seja, permite a compensação do que for devido em cada operação relativa à cadeia de produção e circulação de mercadorias industrializadas. Enfim, para que ocorra a compensação a que se refere a não cumulatividade do IPI, resta assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente. E assim, o regime é conhecido como crédito-débito.

Segundo Cláudio Carneiro (2018, p. 509):

O IPI é um imposto indireto porque permite o fenômeno da repercussão tributária, ou seja, o repasse do encargo financeiro do tributo. Esta característica permite que existam duas pessoas: o contribuinte de direito, aquele que por lei tem o dever de pagar o tributo, e o contribuinte de fato, aquele que de fato acaba sofrendo o desgaste da repercussão, e assim acaba pagando (sob o ponto de vista econômico) o imposto embutido no produto.

Enfim, o IPI sendo um imposto indireto, apresenta o contribuinte de fato, como sendo o consumidor final e o contribuinte de direito que são todos que estão na cadeia da produção.

**Figura 36 - Contribuinte de fato e contribuinte de direito.**



**Fonte: Cláudio Carneiro, 2018, p. 526.**

O IPI é lançado por declaração e o contribuinte aguarda o lançamento de homologação, conforme o disposto no art. 150 do Código

Tributário Nacional, podendo também o Fisco utilizar-se do lançamento de ofício, nas hipóteses contidas nos incisos II e seguintes do art. 149 do Código Tributário Nacional. Frisa-se, o teor 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.

Segundo Cláudio Carneiro (2018, p. 519):

O elemento objetivo do IPI é a operação relativa ao produto industrializado. Segundo o art. 46 do CTN, o IPI tem como fato gerador: a) o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira; b) a sua saída dos esta-belecimentos<sup>26</sup> a que se refere o parágrafo único do art. 51; e c) a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. Em relação a este último item, ressaltamos que a Lei n. 4.502/64, com suas alterações posteriores, não contempla mais esse caso, tratando-se então de hipótese de não incidência. O IPI é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor.

Importante salientar que as hipóteses contidas no art. 38 do Decreto n. 7.212/2010 (Regulamento do IPI), estabelecem que não constituem fato gerador do IPI, sendo elas:

Artigo 38. Decreto n. 7.212/2010:

I – o desembaraço aduaneiro de produto nacional que retorne ao Brasil, nos seguintes casos:

- a) quando enviado em consignação para o exterior e não vendido nos prazos autorizados;
- b) por defeito técnico que exija sua devolução, para reparo ou substituição;
- c) em virtude de modificações na sistemática de importação do país importador;
- d) por motivo de guerra ou calamidade pública; e
- e) por quaisquer outros fatores alheios à vontade do exportador;

II – as saídas de produtos subsequentes à primeira:

- a) nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto

tiver sido submetido a nova industrialização; ou

b) quando se tratar de bens do ativo permanente, industrializados ou importados pelo próprio estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, destinados à execução de serviços pela própria firma remetente;

III – a saída de produtos incorporados ao ativo permanente, após cinco anos de sua incorporação, pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, que os tenha industrializado ou importado; ou IV – a saída de produtos por motivo de mudança de endereço do estabelecimento.

E mais, o Regulamento do IPI (RIPI) estabelece que inexistente hipótese de incidência, ou seja, não existe tributação por não se considerar industrialização, segundo o disposto no artigo 5º do Decreto 7.212/2010. Senão vejamos:

Art. 5º do Decreto n. 7.212/2010: Não se considera industrialização:

I – o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a pessoas jurídicas e a outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II – o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor;

III – a confecção ou preparo de produto de artesanato;

IV – a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

V – o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

VI – a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica;

VII – a moagem de café torrado, realizada por estabelecimento comercial varejista como atividade acessória;

VIII – a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte: a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

IX – a montagem de óculos, mediante receita médica;

X – o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes;

XI – o conserto, a restauração e o acondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem como o preparo, pelo consertador, restaurador ou acondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações;

XII – o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante;

XIII – a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura;

XIV – a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento comercial varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas; e

XV – a operação de que resultem os produtos relacionados na Subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor



rural pessoa física;

Parágrafo único. O disposto no inciso VIII não exclui a incidência do imposto sobre os produtos, partes ou peças utilizados nas operações nele referidas.

## *Imposto Sobre Operações Financeiras*

A movimentação de operações financeiras entre pessoas físicas e jurídicas é tributada pelo Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), nos termos do art. 153, V, da Constituição Federal de 1988, determinando para a União Federal o devido poder competente de instituir imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, devidamente previsto no artigo 63 a 67 do Código Tributário Federal e regulamentado pelo Decreto n. 6.306 de 14 de dezembro de 2007, alterado por legislações esparsas até os dias atuais.

Inclusive alterações realizadas pelo Decreto n. 10.572/2020 que determina para operações de crédito, ora previstas no artigo 7º do Decreto n. 6306/2007 que todas operações contratadas entre 15 de dezembro de 2020 e 31 de dezembro de 2020, as alíquotas do IOF previstas nos incisos I, II, III, IV, V, VI e VII do *caput* e no § 15 ficaram reduzidas a zero.

O professor Dr. Eduardo Sabbag (2017, p. 1628) salienta que:

O IOF, ou “Imposto sobre Operações Financeiras”, como é conhecido em sua forma resumida, é sucessor do antigo Imposto do Selo, substituindo-o com o advento da EC n. 18/65. Tem função predominantemente extrafiscal (controle da política monetária), embora seja bastante significativa a sua função fiscal, ensejando o recolhimento de somas consideráveis. Sua arrecadação ocorre nas operações realizadas por instituições financeiras, como os bancos, Caixas Econômicas, corretoras, lojas de câmbio, empresas de seguros privados etc.

Certo que são 4 (quatro) fatos geradores do IOF, todos descritos no artigo 63 do Código Tributário Nacional:

Art. 63, CTN. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável.

O conceito das principais operações que envolvem o pagamento do IOF sobre operação de crédito, câmbio, seguro e valores mobiliários,

Neste passo, a Operação de crédito está prevista no art. 3º, § 3º, Decreto n. 6.306/2007, como sendo, uma prestação presente contra a promessa de uma prestação futura. É a contraprestação futura em troca de meios monetários do presente. O importante é se detectar a ideia fulcral de troca de bens presentes por bens futuros. Exemplo: empréstimos bancários a juros; financiamentos; títulos descontados; fiança bancária. Para o STF, um mero saque em caderneta de poupança, v.g., não tem o condão de gerar a incidência do imposto.

Nesse sentido, seguiu a Súmula n. 664 do STF, cujos dizeres podem ser apreciados a seguir: “é inconstitucional o inciso V do art. 1º da Lei n. 8.033/90, que instituiu a incidência do imposto nas operações de crédito, câmbio e seguros – IOF, sobre saques efetuados em caderneta de poupança”.

Já a operação de câmbio está prevista no art. 12, parágrafo único, Decreto n. 6.306/2007): é a troca de moedas, de uma pela outra. As operações de câmbio podem ser: a) de câmbio manual, refere-se à compra e venda de moedas em espécie (troca física) e de *travellers checks*; e b) de câmbio sacado, refere-se à troca escritural e se processa por meio de saques, com letras de câmbio, cartas de

crédito, ordens de pagamento ou cheques.

Outra operação financeira são os seguros privados, previsto no art. 18, § 1º, Decreto n. 6.306/2007, como sendo, o contrato pelo qual se garante algo contra o risco de eventual dano (evento futuro e incerto). Logo, assina-se um contrato (apólice) entre uma empresa (seguradora) e uma pessoa física ou jurídica (segurado), pelo qual a primeira se obriga, mediante a cobrança de uma certa quantia (prêmio), a pagar à segunda uma determinada importância (indenização) para compensar perdas e danos decorrentes de eventualidades, tais como acidentes, incêndios (sinistro) etc.

E a operação relativa a títulos e valores mobiliários está preceituada no art. 25, § 2º, Decreto n. 6.306/2007, sendo a transferência de propriedade desses títulos. Segundo o art. 2º da Lei n. 6.385/76, os títulos ou valores mobiliários são definidos como documentos ou instrumentos que materializam direitos de crédito, sendo aptos para circular no mercado entre mãos estranhas daquelas que lhes deram nascimento. Exemplos: a) as ações, partes beneficiárias, notas promissórias, letras de câmbio, debêntures, bônus de subscrição, apólices de dívida ativa (TDAs); b) os certificados de depósitos bancários (CDBs); c) outros, exceto os Títulos da Dívida Pública (Federal, Estadual ou Municipal).

O sujeito passivo do IOF pode ser qualquer das partes na operação tributada, conforme dispõe o art. 66 do CTN, ficando a critério do legislador ordinário. Assim, basicamente, são contribuintes, conforme o Decreto n. 6.306/2007: a) as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (art. 4º); b) as compradoras ou vendedoras de moeda estrangeira, nas operações referentes à transferência financeira para o exterior (art. 12); c) as pessoas físicas ou jurídicas seguradas (art. 19); d) os adquirentes de títulos ou valores mobiliários e instituições financeiras (art. 26, I e II); e) as instituições autorizadas pelo Banco Central do Brasil a efetuarem a primeira aquisição do ouro, ativo financeiro, ou instrumento cambial (art. 37).

A base de cálculo do IOF, prevista no art. 64 do CTN e segundo o Decreto n. 6.306/2007, será: a) quanto às operações de crédito,

o montante da operação (mútuo, financiamento, empréstimo), compreendendo o principal mais juros (art. 7º); b) quanto às operações de câmbio, o respectivo montante da operação em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição (art. 14); c) quanto às operações de seguro, o montante do prêmio (art. 21); e d) quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários (art. 28): – o valor nominal mais o ágio, se houver (na emissão); – o preço, o valor nominal ou o valor da cotação em bolsa, como determina a lei (na transmissão); – o respectivo preço (no pagamento ou resgate).

Segundo o professor Eduardo Sabbag (2017, p. 1632-1633):

As alíquotas do IOF são proporcionais, variando conforme a natureza das operações financeiras ou de mercado de capitais. Para um maior aprofundamento, recomenda-se a leitura do controvertido Decreto n. 6.339, de 3 de janeiro de 2008, que alterou as alíquotas do IOF, no intuito exótico de “compensar” perdas da CPMF.

As alíquotas são diferenciadas em razão das operações. Sendo elas:

- a) Operações de crédito: A alíquota máxima é de 1,5% ao dia e incide sobre o valor das operações de crédito (base de cálculo). É o que se depreende da dicção do art. 6º do Decreto n. 6.306/2007 (art. 6º: “O IOF será cobrado à alíquota máxima de um vírgula cinco por cento ao dia sobre o valor das operações de crédito”);
- b) Operações de câmbio: A alíquota máxima é de 25% (art. 15 do Decreto n. 6.306/2007) e incide sobre o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio (base de cálculo);
- c) Operações de seguro: A alíquota máxima é de 25% e incide sobre o valor dos prêmios de seguro pagos (art. 22 do Decreto n. 6.306/2007);
- d) Operações relativas a títulos ou valores mobiliários: A alíquota máxima é de 1,5% ao dia. É o que se depreende da dicção do art. 29 do Decreto n. 6.306/2007 (Art. 29: “O IOF será co-

brado à alíquota máxima de um vírgula cinco por cento ao dia sobre o valor das operações com títulos e valores mobiliários”); e) Operações com ouro (ativo financeiro ou instrumento cambial): O ouro, como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se, exclusivamente, à incidência do IOF, que ocorre uma única vez, na primeira comercialização do ouro após a extração, efetuada por instituição autorizada integrante do Sistema Financeiro Nacional (art. 40 do Decreto n. 6.306/2007. A alíquota é de 1%, e a base de cálculo do IOF é o preço de aquisição do ouro, desde que dentro dos limites de variação da cotação vigente no mercado doméstico, no dia da operação (arts. 38 e 39 do Decreto n. 6.306/2007).

## *Imposto de Renda*

O imposto de renda (IR) é de competência privativa da União, conforme o artigo 153, inciso V da Carta Magna de 1988, devendo ser utilizado como meio hábil a promover a adequada redistribuição de renda. Destaca-se o IR como a principal fonte de receita tributária da União, quanto aos impostos, possuindo nítida função fiscal.

O fato gerador do Imposto de Renda está descrito no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Art. 43, CTN. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Frisa-se que para Kiyoshi Harada (2014, p. 303):

A disponibilidade econômica consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito, (art. 116, I, do CTN), ao passo que, a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (art. 116, II, do CTN).

No que tange ao conceito de renda, Hugo de Brito Machado (2008, p. 314-315) diz:

Na expressão do Código, renda é sempre um produto, um resultado, quer do trabalho, quer do capital, quer da combinação desses dois fatores. Os demais acréscimos patrimoniais que não se comportem no conceito de renda são proventos. (...). Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo. (...). Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento no valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo. (...) A renda não se confunde com sua disponibilidade. Pode haver renda, mas esta não ser disponível para seu titular. O fato gerador do imposto de que se cuida não é a renda mas a aquisição da disponibilidade da renda, ou dos proventos de qualquer natureza. Assim, não basta, para ser devedor desse imposto, auferir renda ou proventos. É preciso que se tenha adquirido a disponibilidade, que não se configura pelo fato de ter o adquirente da renda ação para sua cobrança. Não basta ser credor da renda se esta não está disponível, e a disponibilidade pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos.

E segundo professor Eduardo Sabbag (2017, p. 1674-1675):

A “disponibilidade econômica ou jurídica”, que pode variar, em razão: a) da renda de capital: aluguel, “royalties”, recebimentos decorrentes de aplicações financeiras, lucros, participação nos lucros, bonificações, rendimentos de partes beneficiadas etc.; b) da renda do trabalho: salário, honorários, pró-labore, comissões etc.; c) da renda da combinação do capital e do trabalho: pró-labore, lucro etc.; d) dos proventos de qualquer natureza: são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda supramencionado – aposentadorias, pensões, ganhos em loterias, doações, acréscimos patrimoniais não justificáveis etc.

E o professor Eduardo Sabbag diferencia disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica (2017, p. 1675) da seguinte maneira:

a) Disponibilidade econômica: é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou de coisas conversíveis. É ter o fato concretamente. A disponibilidade “financeira” não é sinônimo de disponibilidade econômica. Esta última é somente aquela que representa incorporação ao patrimônio. Nada impede, no entanto, que a lei ordinária agregue o “elemento financeiro” ao fato gerador, desde que tenha havido prévia disponibilidade econômica ou jurídica. b) Disponibilidade jurídica: é a obtenção de direitos de créditos não sujeitos à condição suspensiva, representados por títulos ou documentos de liquidez e certeza. Representa o “ter o direito, abstratamente”. O IR só pode incidir quando há acréscimo patrimonial, salientando-se que não há a necessidade de o rendimento ser efetivamente recebido pelo sujeito passivo, sendo suficiente que este tenha adquirido o direito de crédito sobre ele, ou seja, a disponibilidade jurídica. Portanto, se um comerciante vende um produto no último dia do ano, porém só recebe o pagamento no 1º dia do ano subsequente, considera-se, para fins de tributação, a data da venda, e não a do “recebimento”, pois com a venda o contribuinte adquire a disponibilidade jurídica sobre o rendimento tributável.

O sujeito passivo, ora contribuinte do Imposto sobre a renda é a pessoa física ou jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza.

A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda a responsabilidade pela retenção e recolhimento do IR (*stoppage at source*), figurando o empregado como contribuinte, e o empregador, como responsável de acordo com o que descreve o artigo 121, parágrafo único, I e II, do CTN c/c art. 45, parágrafo único, do CTN.

Por conveniência administrativa e sempre por meio de lei, visando à praticabilidade da arrecadação, a fonte pagadora pode ficar no polo passivo da relação jurídica na situação de responsável pelo recolhimento do tributo.

No caso de omissão de retenção do IRRF, a fonte pagadora irá arcar com a multa pelo não cumprimento da obrigação, enquanto deve ser cobrado o imposto não recolhido da pessoa física, contri-

buinte do imposto.

A base de cálculo do Imposto de Renda é a soma de fatores algébricos positivos e negativos que se agregam ao patrimônio, conforme se depreende do art. 44 do CTN. É o montante real, arbitrado ou presumido, da renda e do provento de qualquer natureza.

Até pouco tempo, a legislação regente do imposto sobre a renda de pessoa física (IRPF) consignava, tão somente, duas alíquotas (15% e 27,5%). Em momento anterior, até 1995, havia também a previsão de uma terceira alíquota, de 35%.

Em dezembro de 2008, o governo brasileiro anunciou a criação de duas novas alíquotas intermediárias de imposto sobre a renda para as pessoas físicas: 7,5% e 22,5%, elevando para quatro as alíquotas aplicadas a partir de 2009. Ficam mantidas as atuais alíquotas de 15% e 27,5%.

Com as novas medidas, a partir do ano-calendário de 2010, as faixas do Imposto de Renda (IRPF), à luz da Lei n. 11.945 de 4 de junho de 2009, passam a ser de:

- Até R\$ 1.499,15: alíquota zero
- Acima de R\$ 1.499,16 até R\$ 2.246,75: 7,5%
- Acima de R\$ 2.246,76 até R\$ 2.995,70: 15%
- Acima de R\$ 2.995,71 até R\$ 3.743,19: 22,5%
- Acima de R\$ 3.743,19: 27,5%

Em termos práticos, quem ganha até R\$ 1.499,15 continuará isento, e, deste valor até R\$ 2.246,75, haverá uma nova alíquota, de 7,5%. Entre R\$ 2.246,76 e R\$ 2.995,70, incidirá a alíquota de 15%. Deste valor até R\$ 3.743,19, haverá outra alíquota nova, de 22,5%. Acima deste valor, está mantida a alíquota de 27,5%.

Ocorre que a última atualização da tabela do IR foi em 2015. Senão vejamos, os valores que tiveram vigência até o mês de abril de 2023, cumprindo com a disposição da Lei 13.149 de 21 de julho de 2015. Senão vejamos:



### Figura 37 - Tabela do IRPF 2023.

De janeiro a abril de 2023.

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R\$ 1.903,98	-	-
De R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 142,80
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15,0%	R\$ 354,80
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 636,13
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 869,36

*Rendimentos previdenciários isentos para maiores de 65 anos: R\$ 1.903,98*

*Dedução mensal por dependente: R\$ 189,59*

**Fonte: Governo Federal. (Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>)**

Segundo um estudo do Sindifisco - Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal (2020):

Com a inflação acumulada em 2020, de 4,52%, a defasagem da tabela do Imposto de Renda chegou a 113,09% desde 1996. A inflação oficial, medida pelo IPCA (Índice de Preços ao Consumidor Amplo), soma 346,69% entre 1996 e 2020. Esse valor supera os reajustes nas faixas de cobrança do IR, que ficaram em 109,63%. Daí a defasagem de 113,09%, acordo com os cálculos do Sindifisco. O estudo parte de 1996 porque foi a partir deste ano que a tabela começou a ter os valores computados na moeda atual, o real. Desde então, a correção só superou a inflação cinco vezes: 2002, 2005, 2006, 2007 e 2009. Durante as eleições de 2018, o presidente Jair Bolsonaro prometeu corrigir a tabela, mas até agora não cumpriu a promessa de campanha presidencial.

Importante contextualizar que somente em maio de 2023, através da Lei nº 14.663, de 28 de agosto de 2023, houve alteração na Tabela do IRPF, atualizando-se a mencionada tabela. Senão vejamos:

**Figura 38 - Tabela do IRPF 2023 atualizada em maio.**

A partir de maio de 2023.

Base de cálculo	Aliquota	Dedução
Até R\$ 2.112,00	-	-
De R\$ 2.112,01 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 158,40
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15,0%	R\$ 370,40
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 651,73
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 884,96

**Fonte: Governo Federal. Secretaria da Receita Federal, 2023. (Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>)**

E assim, no ano de 2024, a atualização permaneceu até 31 de janeiro de 2024, quando houve uma nova atualização da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física, no mês de fevereiro de 2024, sendo esta a situação atual.

**Figura 39 - Tabela do IRPF 2024.**

A partir de fevereiro de 2024.

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R\$ 2.259,20	-	-
De R\$ 2.259,21 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 169,44
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15,0%	R\$ 381,44
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 662,77
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 896,00

*Rendimentos previdenciários isentos para maiores de 65 anos: R\$ 1.903,98*

**Fonte: Governo Federal. Secretaria da Receita Federal, 2024. (Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2024>)**

Desta forma, o atual governo federal, ao realizar a atualização monetária da tabela do IRPF, a mesma continua ineficaz. O imposto de renda continua onerando a classe média e os mais vulneráveis, pois a atualização monetária da tabela do imposto de renda pessoa física é insuficiente aos números da inflação nos últimos anos, principalmente, pelo fato da tabela ter se mantido inerte entre 2015 e 2023, com relação a correção monetária dos valores das faixas de incidência, deste tributo.

O governo federal atual impõe uma faixa de isenção, mas a mesma não acompanha o aumento do custo de vida das pessoas físicas, e mais permite que as alíquotas venham a tributar grande parte dos trabalhadores no Brasil.

E por fim, se para a concessão da justiça gratuita no Poder judiciário, considera-se pobre a pessoa que recebe até 3 (três) sa-

lários mínimos<sup>1</sup>, ou seja, o valor mensal de R\$ 4.236,00 (quatro mil duzentos e trinta e seis reais), mas para o governo federal, na pessoa jurídica de direito público da União, quem recebe esta quantia de R\$ 4.236,00, deve ser tributado, mensalmente, no percentual de 22,5% da base de cálculo sobre os vencimentos auferidos.

### *Imposto Territorial Rural*

O Estatuto da Terra define o imóvel rural no artigo 4o. Inciso I da Lei 4.504 de 1964 como sendo o prédio rústico, de área contínua qualquer que seja a sua localização, que se destine ou possa se destinar à exploração agrícola, pecuária, extrativa vegetal, florestal ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada.

O imóvel rural possui uma afinidade com o meio ambiente, em face da utilização de bens públicos que se traduzem em bens de uso comum do povo, portanto, bens de todos da presente e futura gerações, sendo estes os bens ambientais definidos no artigo 99, Inciso I do Código Civil Brasileiro como bens comuns de uso do povo: rios, mares, estradas, ruas e praças.

Nesse sentido, o meio ambiente é um bem de uso comum do povo, sendo estes bens inalienáveis, indisponíveis e imprescritíveis, portanto, na definição do Doutor Antônio Herman Benjamin (1998, p. 60): “ um macrobem”.

Segundo José Helder Benatti (2007, p. 207):

O meio ambiente e os bens ambientais constituem duas esferas de relações jurídicas, independentes e inter-relacionadas, de bens públicos de uso comum. Os bens ambientais (*microbens*) como elementos que constituem o meio ambiente (*macrobem*) possuem a mesma natureza de uso comum (*communes omnium*).

A propriedade rural como a urbana sempre terá relação intrínseca com o meio ambiente. E assim, os imóveis em áreas rurais ou urbanas, conterão bens ambientais e que fazem parte do meio ambiente.

<sup>1</sup> Salário Mínimo nacional em 2024 é de R\$ 1.412,00 (Mil quatrocentos e doze reais), conforme Decreto 11.864 de 2023. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2023-2026/2023/decreto/D11864.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/decreto/D11864.htm)> Acesso em 29 jul .2024.

O Imposto Sobre Propriedade Territorial Rural está fundamentado legalmente no art. 153, Inciso VI da CF de 1988, Lei Federal nº 9.393, de 19 de dezembro de 1996 e suas modificações legais, e ainda, na Lei Federal nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005 que dispõe sobre a transferência de capacidade tributária aos Estados e Municípios quanto à fiscalização e arrecadação do ITR.

O fato gerador da hipótese de incidência tributária é a propriedade rural, o domínio útil desta propriedade rural, ou ainda a posse do imóvel rural, localizado fora da zona urbana de um município, conforme preconiza o artigo 29 do Código Tributário Nacional.

Neste ponto, cabe à lei municipal instituir por lei complementar o plano diretor municipal, e assim definir o zoneamento ambiental das cidades e descrever o que são zonas urbanas e rurais dentro de um município. Todavia, os municípios que possuem a obrigatoriedade de estabelecer o plano diretor municipal de acordo com o Estatuto da Cidade no artigo 41 da Lei n. 10.257 de 2001, assim o fazem e definem a área rural e urbana. O conflito ocorre nos municípios que não estão obrigados a estabelecer o plano diretor.

Observado os requisitos do artigo 32, parágrafo 1º do Código Tributário Nacional, verifica-se o que é área urbana e rural na falta do plano diretor municipal. Nesse sentido, ao tratar do IPTU, o art. 32 do CTN estatuiu que o IPTU incide sobre o imóvel localizado na área urbana, definida em lei municipal, mas desde que contenha ao menos dois dos seguintes melhoramentos construídos ou mantidos pelo Poder Público: (1) meio-fio ou calçamento (com canalização de água); (2) abastecimento de água; (3) sistema de esgotos sanitários; (4) rede de iluminação pública, com ou sem posteamento; e (5) escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel. Portanto, o CTN contém dois critérios para definir a área urbana: um geográfico — localização do imóvel e um outro jurídico — existência de dois melhoramentos.

Contudo, caso o imóvel seja comprovadamente utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial, ainda que localizado em área urbana, estará sujeito ao ITR, prevalecen-

do o entendimento do RE 140773-5, julgado no STF (1999) no que se refere ao artigo 15 do Decreto-Lei 57/66 sobre o artigo 32 do CTN. Logo, o potencial conflito de competência entre União e Municípios na instituição do ITR e do IPTU foi regulamentado pela legislação complementar, especificamente pelo CTN e pelo Decreto-Lei 57, de 18 de novembro de 1966.

Dentro deste contexto, existe área de preservação permanente e reserva legal, tanto em área urbana ou rural, sendo que o presente artigo trata de isenção tributária de ITR, portanto de área de preservação permanente e reserva legal, tão somente, localizadas em áreas rurais. Vale dizer que o ITR poderá ter delegado pela União a capacidade tributária de arrecadar e fiscalizar o imposto aos municípios, conforme a Lei Federal nº 11.250, de 27 de dezembro de 2005.

Enfim, quanto ao sujeito ativo de competência tributária para instituir o ITR, inexistente dúvida quanto a ser a União, podendo esta delegar como já exposto acima, a capacidade tributária de arrecadar e fiscalizar este imposto. Sendo sujeitos passivos do ITR, os contribuintes que sejam proprietários, titulares do domínio útil ou o possuidor de imóvel rural.

A base de cálculo do ITR está definida no artigo 30 do Código Tributário Nacional, com sendo o valor fundiário do imóvel, e que segundo Sabbag (2013, p. 1105): “entende-se que o valor corresponde ao valor da terra nua - VTNT, que refletirá o preço de mercado de terras apurado em 1o. de janeiro do ano. O valor da terra nua - VTNT10 é o preço de mercado do imóvel, excluídos os valores de mercado relativos a: construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas; e florestas plantadas”

E ainda, quanto a base de cálculo do ITR, temos o valor da terra nua tributável, obtido pela multiplicação do VTNT pelo quociente entre a área tributável e a área total conforme determina o artigo 10, inciso III da Lei n. 9393 de 1996. As alíquotas do imposto territorial rural serão proporcionais e progressivas, segundo o grau de utilização da área rural, conforme o artigo 153, parágrafo 4o da Constituição

Federal de 1988.

Já com relação às alíquotas tem na Lei n. 9393 de 2006 a definição que será o valor do imposto apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável - VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização – GU, conforme o artigo Art. 11 da Lei 9393 de 1996.

No plano concreto, isto impede que a alíquota do imposto objeto de estudo varia de 0,03% até 20% em função da área do imóvel e do grau de sua utilização. Nos termos da Lei nº 9.393/96, para imóvel com área de até 80 hectares, utilizada em mais de oitenta por cento, a alíquota é de apenas 0,03%.

Essa alíquota aumenta na medida em que a área é maior, indo até a 0,45%, se o imóvel tem área superior a 5.000 hectares, se o imóvel tem mais de oitenta por cento dessa área utilizada. Aumenta-se, também, a alíquota na medida em que diminui a proporção da área utilizada, em relação à área total do imóvel, contudo que para um imóvel com área superior a 5.000 hectares, com até trinta por cento utilizada, o imposto tem alíquota de 20%, o que significa dizer que em cinco anos, mantida a situação, o imóvel rural será confiscado.

Segundo Sabbag (2013, p. 1106), ressalta-se, todavia, que mesmo considerando o desestímulo à manutenção de propriedades improdutivas, a tributação elevada da propriedade rural não poderá ter o caráter confiscatório, sob pena de violar o princípio constitucional que veda o tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CF).

Enfim, no que tange ao lançamento, o mesmo se dará com base na declaração da área rural a ser realizada através do cadastro ambiental rural, sendo este um registro eletrônico, obrigatório para todos os imóveis rurais, que tem por finalidade integrar as informações ambientais referentes à situação das Áreas de Preservação Permanente - APP, das áreas de Reserva Legal, das florestas e dos remanescentes de vegetação nativa, das Áreas de Uso Restrito e das áreas consolidadas das propriedades e posses rurais do país. Criado pela Lei nº 12.651, de 2012, no âmbito do Sistema Nacional de Informação sobre Meio Ambiente - SINIMA, o CAR se constitui em

base de dados estratégica para o controle, monitoramento e combate ao desmatamento das florestas e demais formas de vegetação nativa do Brasil, bem como para planejamento ambiental e econômico dos imóveis rurais.

### *Imposto Sobre Grandes Fortunas*

Com o passar dos anos, os brasileiros estão enriquecendo e empobrecendo, e dentro desta conjuntura de desigualdade social, o nosso país através dos legisladores instituíram na Carta Magna de 1988, como princípio fundamental da República Federativa, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, tendo este princípio, o objetivo de estabelecer a justiça social.

Uma solução para a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais é a simples ideia de instituir um imposto a ser cobrado sobre grandes fortunas e utilizar destes recursos para o combate à desigualdade social e regional. No Brasil, o imposto sobre grandes fortunas já está previsto no artigo 153, Inciso VII da Constituição Federal de 1988, mas precisa ser regulamentado por Lei Complementar Federal.

No entanto, o problema da pobreza bem como da sua existência está na ordem conjuntural. O que se pode falar sobre esse quesito é que a pobreza e o sistema capitalista são ocorrências históricas e o sistema do capitalismo moderno existe por causa delas, ou seja, os ricos permanecem mais ricos, pois existem os pobres para haver um equilíbrio da pirâmide sócio estrutural.

Neste sentido, a questão da desigualdade social contém elementos ligados a fatores históricos e estruturais, pois se todos fossem ricos não haveria sentido lutar por melhores condições de vida, e assim, não existiria a pobreza conjuntural, e tão pouca o exercício da reserva que o capital necessita para melhor explorar a mão de obra, frisando-se que não podem ser igualmente ricos, até porque, se riqueza fosse paritária, tal questão criaria uma ruptura ao charme maior que está nas apropriações de capital exclusivas aos mais ricos.

Contudo, não precisa ser assim a questão na sociedade atual,



triste saber que grande maioria da população não tenha nada ou muito pouco para sobreviver, enquanto as riquezas se concentram cada vez mais em menos mãos no Brasil. A mesma riqueza que pode ter o melhor acesso à saúde, um direito fundamental de todos, sejam ricos ou pobres no Brasil, segundo o artigo 196 da Constituição Federal Brasileira.

O SUS é a maior riqueza de acesso aos pobres, sem ele, os ricos que também utilizam do SUS, sim, quando do transporte pelo SAMU de sua residência para uma unidade de Saúde do SUS, casos em que o contrato do plano de saúde não possui a cláusula específica que contenha o direito a ter uma ambulância particular ou helicóptero, sendo atendidos pelo SUS de forma igual aos pobres.

Refletir e pensar que a receita pública derivada advinda de tributos pagos pelos pobres e ricos são direcionadas ao SUS, e que o primeiro atendimento é realizado pelo SUS a quem não detenha o direito de ter uma ambulância particular, e depois, tão somente, os quase ricos são direcionados para o conforto dos hospitais que o plano de saúde privado garante aos mais privilegiados neste país.

Neste passo, como podemos verificar, o grande desafio é a conceituação da pobreza e sua difícil parametrização em nosso país, pois as legislações são conflituosas em valores monetários estabelecidos em salário mínimo, e naquilo que é considerado como percentual do último Censo realizado no país, ora pessoas de baixa renda são aquelas que ganham menos de 2 (dois) salários mínimos, ou seja, a quantia monetária de R\$ 2.090,00 (Dois mil e noventa reais) por todo o ano de 2020.

Por outro lado, a riqueza possui como parâmetro o fato gerador do imposto sobre renda de pessoas físicas e que determina que são isentas na fonte deste imposto, as pessoas que auferirem menos que R\$ 1.903,98 (Hum mil novecentos e três reais e noventa e oito centavos). Um contrassenso estrutural sobre aqueles que auferem renda e pobres no Brasil. E mais, emerge uma dúvida, quem são os pobres e ricos no Brasil?

Enfim, tarefa nada fácil é tributar as grandes fortunas de pes-

soas que já pagam impostos sobre suas riquezas, sendo este o objetivo pontual para nossa nação, definir a diferença de riqueza para a grande fortuna, bem como a razão da existência do imposto sobre as grandes fortunas no Brasil, e sua relação com o princípio fundamental constitucional da erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais previsto no texto do artigo 3o da Constituição Federal.

Aguarde-se texto de lei complementar regulamentando o que é o imposto sobre grandes fortunas, segundo a nossa Constituição Federal e a sua funcionalidade para nosso país, e assim, havendo legislação complementar federal que se aguarda, por mais de 32 anos no Brasil, poderemos pensar em distribuição de renda ou afetação da riqueza de empresas e o afastamento de grandes fortunas no Brasil, restam as reflexões.

### *Impostos Extraordinários Federais*

Além dos impostos já discriminados no art. 153 da CF/88, a União Federal tem competência para instituir outros, nos termos do art. 154 da CF/88. São os impostos residuais e os extraordinários.

Nos termos do art. 154, I, da CF, a União pode instituir impostos não discriminados no art. 153 (que enumera os impostos de sua competência), desde que sejam não cumulativos, não tenham fato gerador nem base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição e sejam instituídos por lei complementar. Trata-se da chamada competência residual.

No entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 290):

A imposição de que o imposto residual seja não cumulativo não significa que este deva ser, necessariamente, plurifásico, como o ICMS e o IPI. Não. Pode se tratar de imposto com incidência única, monofásica, o qual também é não cumulativo. O que não pode haver é a incidência em várias etapas (plurifásico), e de modo cumulativo.

O artigo 154 da Carta Magna é expresso:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Neste passo, o pensamento importante de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 291):

Em caso de guerra externa, ou na sua iminência, podem ser instituídos “impostos extraordinários de guerra”, os quais podem incidir sobre fatos geradores compreendidos ou não na competência da União, vale dizer, podem incidir sobre renda, importação, operação financeira etc., mas também sobre serviços, circulação de mercadorias, propriedade imobiliária urbana etc. Não há vedação de que a União invada as competências de outros entes, típica do federalismo, pois no caso excepcional e extraordinário de uma guerra é a própria soberania da República Federativa que está sendo defendida. (...) Os impostos criados por força de guerra externa ou sua iminência, chamados “impostos extraordinários de guerra”, não se submetem ao princípio da anterioridade (CF/88, art. 150, § 1º).

## Impostos Estaduais

A competência tributária para instituir legislação específica, arrecadar e fiscalizar os impostos estaduais está inserida no artigo 155 e seus I, II e III da Constituição Federal de 1988, determinando 3 (três) impostos para cada unidade da federação com cunho fiscal e que compreendem arrecadação sobre circulação de bens e serviços, propriedade de veículo automotor e transmissão *causa mortis*.

Neste passo, analisaremos abaixo os principais pontos constitucionais do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) e Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) e também as legislações específicas aplicadas ao Estado de São Paulo,

unidade da federação de atuação acadêmica e profissional de muitas pessoas físicas e jurídicas que irão necessitar de orientação consultiva e estudo aplicado para o ensejo do conhecimento prático paulista.

## *Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços*

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) possui previsão legal no Artigo 155, inciso II e parágrafos da Constituição Federal de 1988 e Lei complementar 87/96. Sua composição legislativa estadual institui regras, bem como prevê sua arrecadação e impõe fiscalização através de leis, decretos, resoluções e portarias. Frisa-se que é o tributo de maior arrecadação no país.

O ICMS é também o imposto com maior número de características e aspectos constitucionais, ora delineadas pela Carta Magna de 1988.

O ICMS não está no Código Tributário Nacional, e sim na Lei Complementar Federal 87/96, contendo nela as suas balizas e regras infraconstitucionais e que devem ser seguidas pelas unidades da federação ao legislar este imposto.

A lei federal do ICMS também foi chamada de Lei Kandir, ora seu autor foi o Deputado federal Antônio Kandir do PSDB/SP, tendo vigência desde 1996.

Bom lembrar que cada Estado da Federação possui uma lei estadual sobre ICMS e um Regulamento de ICMS e assim, surge o que a mídia dos meios de comunicação tanto ressaltam, a guerra fiscal.

Antes da Constituição Federal de 1988, o tributo denominava-se ICM, por incidir apenas sobre a circulação de mercadorias.

Com o advento da nova Carta Magna, foram acrescentados ao seu campo de incidência dois serviços, o de transporte interestadual e intermunicipal e o de comunicação.

O ICMS tem finalidade indiscutivelmente fiscal. Ou seja, a sua natureza é fiscal, sendo de caráter arrecadatário.

O imposto é sobre a circulação de mercadorias, mas o que é uma mercadoria?

Bem, o conceito de mercadoria é que são bens móveis que estão no mundo dos negócios com finalidade comercial.

Neste ponto, interessante são as curiosidades sobre o que são bens móveis que incidem o ICMS:

1. O *software* produzido em série e comercializados no varejo em prateleira é mercadoria (STF, 1ª. Turma, RE 176.626/SP, Rel. Ministro Sepúlveda Pertence, j. 10.11.1998). (Quem produz o *software* presta um serviço).
2. “É legítima a incidência do ICMS na comercialização de exemplares de oras cinematográficas, gravados em fitas de videocassete” – Súmula 662 do STF. A mesma linha de raciocínio vale para o DVD. Quem filma um evento presta um serviço).
3. A energia elétrica é mercadoria. Súmula 391 do STJ: “O ICMS incide sobre o valor da tarifa de energia elétrica correspondente à demanda de potência efetivamente utilizada”.
4. A água encanada não é mercadoria, assim entendeu o STF e ser uma prestação de serviço público essencial, não podendo ser equiparado à venda de mercadoria (ADI 2224/DF). A água embalada em garrafinha é mercadoria.
5. “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à *internet*”- Súmula 334 do STF, sendo ISS.
6. Na locação de veículos incide ICMS, conforme art. 155, IX, ‘b’ da Constituição Federal de 1988 combinado com a Lei 116/03, item 3.01 vetado. A Lei Federal Complementar n. 116/03 que dispõe sobre o Imposto sobre Serviços (ISS) tem no item 3.01 a informação “vetado”, pois tratava de locação de veículos. Não é obrigação de fazer e sim obrigação de dar. E assim, de acordo com a Carta Magna, o Art.155, Inciso IX, alínea b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;
7. Incide ICMS no imposto de importação. A constituição Fe-

deral de 1988, no art. 155, par. 2º, inciso IX diz que incidirá ICMS no imposto de importação.

Senão vejamos:

Art. 155, par. 2º IX - incidirá também: a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço

No que tange aos aspectos constitucionais, o ICMS vem previsto no art.155, II, da Constituição Federal, que estatui: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: operações relativas à circulação de mercadorias sobre prestações de serviços de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”.

Passemos a analisar os aspectos constitucionais do ICMS.

1º aspecto constitucional: A competência é Estadual e Distrital, mas pode também ser da União. A União também está credenciada a criar o imposto, por força do que estabelece o artigo 154, II ambos da Constituição Federal de 1988. Senão vejamos:

Art. 147, CF/88. “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” (grifos nossos).

Artigo 154, inciso II, CF/88. “A União poderá instituir: II – “na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação”.

De fato, é esta pessoa política que poderá fazer nascer, “in abstracto” (no plano legislativo), o ICMS, seja nos Territórios (se voltarem a ser criados, já que, no momento, inexistem), seja em todo o território nacional, “na iminência ou no caso de guerra externa”. São duas hipóteses excepcionálíssimas.

2º aspecto constitucional: Imposto não cumulativo. Possui re-

gime de compensação entre créditos e débitos resultantes de operações relativas à circulação de mercadorias ou prestação de serviços. É obrigatória a não cumulatividade do ICMS.

Neste aspecto constitucional, importante as palavras do professor Dr. Eduardo Sabbag (2017, p. 1540):

Impende destacar, no entanto, que, no âmbito do ICMS, é corriqueiro o fenômeno da Substituição Tributária Regressiva ou “para trás”, marcada pela ocorrência do fato gerador em um momento anterior ao pagamento do tributo, cuja efetivação fica postergada ou diferida. Trata-se do fenômeno do diferimento. O diferimento é a postergação do recolhimento do tributo indireto para um momento ulterior ao da ocorrência do fato gerador. Está inserido no contexto tributacional do ICMS, havendo a efetiva extinção do crédito tributário (= pagamento) pelo “contribuinte de fato”, e não pelo “contribuinte de direito”. Tal fenômeno ocorre por conveniência do sujeito ativo (Fisco), que vê no responsável tributário (terceira pessoa escolhida por lei para pagar o tributo) alguém com maior aptidão a efetuar o pagamento do tributo, mesmo não tendo realizado o fato gerador. Ocorre com produtos como o leite cru, a sucata, a cana em caule etc. Exemplo: produtor rural de leite cru que distribui seu produto para empresa de laticínios. O escolhido por lei para recolher o tributo é a empresa de laticínios. Assim, o fato gerador ocorreu lá “atrás”, na saída da propriedade rural, e o recolhimento é feito aqui na “frente” (laticínio). Portanto, adia-se ou difere-se o pagamento, dando azo à figura do diferimento.

O 3º aspecto constitucional: Imposto possui seletividade. Possibilita a variação de alíquotas de acordo com a essencialidade das mercadorias e serviços. Esta seletividade é facultativa.

Já o 4º aspecto constitucional: Imposto é facultativo ao Senado Federal para fixar alíquotas mínimas ou máximas de ICMS. É obrigatório o Senado Federal fixar as alíquotas mínimas e máximas para o ICMS. De qualquer forma, salvo deliberação em contrário dos Estados-membros e do Distrito Federal, um Estado não poderá conceder isenção, nem reduzir sua alíquota interna a percentuais inferiores aos das alíquotas interestaduais.

Neste aspecto, pensa Hugo de Brito Machado Segundo (2018,

p. 299-300):

Ainda quanto às alíquotas interestaduais, assim entendidas aquelas nas quais comprador e vendedor estão situados em unidades da federação diferentes, cumpre observar os critérios que a Constituição utilizou para proceder à divisão do imposto entre elas. Na hipótese de operação interestadual com combustíveis, energia elétrica e lubrificantes, o imposto é devido apenas ao Estado de destino (CF/88, art. 155, § 2º, X, b), regra que prevalece desde a edição do texto constitucional originário. Já em se tratando de operação que destina mercadoria a ou serviço a consumidor final não contribuinte do imposto, a tributação era feita, até o advento da EC 87/2015, integralmente, pelo Estado de origem (CF/88, art. 155, § 2º, VIII, b). Dizia-se que a operação era tributada com “alíquota cheia”, vale dizer, o contribuinte situado no Estado de origem era tributado como se houvesse realizado operação interna. Finalmente, caso a mercadoria ou o serviço fossem destinados a consumidor final contribuinte do imposto, este era devido parte ao Estado de origem, e parte ao Estado de destino. A divisão era feita através da aplicação da alíquota interestadual, mais baixa, que gerava crédito menor para o comprador, e, conseqüentemente, fazia com que o ICMS por ele pago, posteriormente, no Estado de destino, fosse maior. O avanço do comércio através da Internet, mesmo em relação a bens de existência física, que têm de ser transportados e podem ser fiscalizados (v. g. roupas, eletrodomésticos etc.), começou a desequilibrar a partilha do ICMS entre os Estados produtores e os Estados consumidores, pois tende a diminuir a importância de varejistas intermediários e deixar todo o imposto incidente na operação com os Estados de origem, se mantido o critério originário de partilha. Realidade que em 1988 era pouco frequente, mas que a cada dia se torna mais comum, e que por isso mesmo motivou a alteração trazida pela EC 87/2015. Com ela, como dito, segue-se a divisão do imposto entre os estados de origem e de destino, tal como em relação às operações para consumidores finais contribuintes do imposto. Entretanto, como consumidores finais não contribuintes não têm inscrição ou registro junto à Fazenda, e no mais das vezes não têm estrutura para efetuar o cálculo e o recolhimento do imposto, o constituinte derivado impôs esse ônus ao remetente das mercadorias.

E o 5º aspecto constitucional: O Imposto possui 6 regras para



a imunidade. Vejamos todas elas:

A regra nº1 da imunidade do ICMS para produtos industrializados ao exterior, está prevista no artigo 155, par. 2º inciso X, “a” da Constituição Federal, determinado de forma específica no art. 3º da Lei Complementar n. 87/96, como se verifica abaixo:

Art. 155, par. 2º, X da CF/88. Não incidirá:

(...)

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Art. 3º, Lei Complementar n. 87/96 “O imposto não incide sobre:

(...)

II - operações e prestações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços;

Parágrafo único. Equipara-se às operações de que trata o inciso II a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a:

I – empresa comercial exportadora, inclusive *tradings* ou outro estabelecimento da mesma empresa;

II - armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro”.

Nesta regra, segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 299): Embora a Constituição ainda faça referência ao fato de que as alíquotas aplicáveis nas exportações serão fixadas pelo Senado, vale lembrar que, a partir da EC 42/2003, o ICMS não incide mais sobre exportações, em razão de imunidade concedida pelo art. 155, § 2º, X, “a”.

Já a regra nº 2 da imunidade do ICMS para a compra de Ouro como título cambial, está prevista no artigo 155, par. 2º, inciso X, “c” da CF/88, (determinado também no art. 3º inciso IV, Lei Complementar nº 87/96). Senão vejamos:

Art. 155, par. 2º, Inciso X, CF/88. Não incidirá:

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no Art. 153, § 5º;

Art. 3º, Lei Complementar n. 87/96. O imposto não incide sobre:

IV - operações com ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial.

Assim sendo, como mercadoria o Ouro tem a incidência de ICMS, ora vendida no varejo para o consumidor. Mas se o comprador adquire Ouro em títulos cambiais, esta possui imunidade de ICMS.

A regra nº 3 da imunidade do ICMS para petróleo (lubrificantes e combustíveis dele derivados e energia elétrica), está prevista no artigo 155, par. 2º, inciso X, “b” da CF/88, e assim, determinado no artigo 3º inciso III, Lei Complementar nº 87/96. Senão vejamos:

Art. 155, par. 2º, Inciso X da CF/88. Não incidirá.

(...)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

Art. 3º, Lei Complementar n. 87/96: “O imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização.

Existe a regra nº 4 da imunidade do ICMS são para os livros, jornais e papéis impressos, está prevista no artigo 3º inciso I, Lei Complementar nº 87/96. Senão vejamos:

Art. 3º Lei Complementar nº 87/96. O imposto não incide sobre:

I - operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;

E a regra nº 5 da imunidade do ICMS para o simples deslocamento de mercadoria de um estabelecimento para outro estabelecimento de mesmo contribuinte. Senão vejamos a Súmula 166 do STJ:

STJ Súmula nº 166 - 14/08/1996 - DJ 23.08.1996

Fato Gerador - ICMS - Deslocamento de Mercadoria - Estabelecimento do Mesmo Contribuinte. Não constitui fato

gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

Enfim a regra nº 6 da imunidade do ICMS para prestação de serviços gratuitos de serviços de comunicação. Prevista no artigo 155, par. 2º, Inciso X, alínea “d” da CF/88 Senão vejamos:

Artigo 155, par. 2º, Inciso X, alínea “d” da CF/88.

(...)

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

Contrariando o que diz o artigo 2º da lei Complementar 87/96, pois a TV aberta não é onerosa e sobre ela não incide o ICMS, mas na TV fechada incide o ICMS, de acordo com o artigo 2º, III, da lei Complementar 87/96.

Art. 2º, Lei Complementar 87/96. O imposto incide sobre:

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

A Lei complementar 87/96 e suas alterações, vieram no sentido de determinar o quanto preceituado no artigo 155, par. 2º, inciso XII da CF/88. Senão vejamos:

Art. 155 – par. 2º, Inciso XII, CF/88 - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, (a);
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais

serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

No que se refere a hipótese de incidência do ICMS, resta bem definido as situações tributárias que podem levar ao fato gerador pelo acometimento do contribuinte. Senão vejamos na Lei Complementar 87/96:

Art. 2º Lei Complementar 87/96. O imposto incide sobre:

I – “operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

II - prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

IV - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

V - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

Neste sentido, analisemos quando passa de hipótese de incidência para fato gerador (FG) de ICMS, conforme situações abaixo.

1ª situação de FG: A saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte. Quando existe a transferência da titularidade do bem móvel colocado no comércio, temos o primeiro caso do fato gerador.

2ª situação de FG: O desembaraço aduaneiro de mercadorias importadas. Existe o fato gerador na entrada de bem móvel (mercadoria) vindo do exterior ou serviços importados do exterior, e estas

mercadorias e serviços, terão por lógica dos fatos, a transferência da titularidade comercializada. A Súmula 198 do STJ: “na importação de veículo por pessoa física, destinado a uso próprio, incide o ICMS”.

3ª situação de FG: o início da execução do serviço de transporte intermunicipal e interestadual. Existe o fato gerador no momento do transporte é entre Estados ou municípios incide o ICMS. Mas quando o transporte é dentro do mesmo município incide o ISS.

4ª situação de FG: a entrada no estabelecimento de mercadorias ou serviços, oriundos de outras UF que não estejam vinculadas à operação subsequente, ou seja, para cálculo do diferencial de alíquota. Existe fato gerador de produtos ou serviços que entram um estabelecimento e vindos de outro Estado, desde que os mesmos produtos e serviços não estejam vinculados ao pagamento do ISS. Ex: um Restaurante.

5ª situação de FG: na industrialização ou comercialização do serviço de comunicação onerosa. Existe o fato gerador no momento que serviço de comunicação por Televisão é pago, ora sistema fechado de TV. Súmula 350 do STJ: “O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular”.

Sendo o sujeito ativo o Distrito Federal e os Estados, o sujeito passivo é o contribuinte, ora qualquer pessoa, física ou jurídica que realize operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviços. E assim, reza o artigo 4º da Lei Complementar 87/96:

Art. 4º Lei Complementar 87/96. Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

E mais, também podem ser contribuintes, segundo o artigo 4º, parágrafo único da Lei Complementar n. 87/96 aqueles que mesmo de forma eventual ou intermitente venham a realizar operações de circular mercadorias ou serviços. Senão vejamos:

Artigo 4º, parágrafo único da Lei Complementar n. 87/96. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo

sem habitualidade ou intuito comercial:

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

E assim, subseqüentemente, são considerados também contribuintes sem habitualidade o contribuinte que seja importador de bens ou mercadorias, independentemente de sua finalidade. O contribuinte que seja o destinatário de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. E ainda, o contribuinte que seja adquirente em licitação de bens ou mercadorias, apreendidos ou abandonados. E por fim, o contribuinte que seja o adquirente de lubrificantes e combustíveis derivados do petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou industrialização.

A base de cálculo do ICMS, corresponde ao valor da operação relativa a circulação da mercadoria ou ao preço do serviço de transporte.

Segundo o Professor Eduardo Sabbag (2017, p. 1548):

A base de cálculo pode ser: a) o valor da operação, em se tratando de operação de circulação de mercadoria; b) o preço do serviço, em se tratando de transporte (interurbano e interestadual) e de comunicação; c) o valor da mercadoria ou bem importado, constante em documento de importação, convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada para cálculo do imposto de importação, e acrescido do IPI, do IOF, do próprio II (Imposto de Importação) e das despesas aduaneiras.

O artigo 8º da Lei Complementar n. 87/96, determina a base de cálculo aplicável ao ICMS em todo o território nacional, cabendo

a cada Estado da Federação estabelecer o respeito e apenas não aplicar a base de cálculo em situações que contenham a aplicação de imunidade tributária, ou ainda, lei que conceda isenção ou alíquota zero. Senão vejamos:

Art. 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

I - em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído;

II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;

b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes.

No que se refere às alíquotas aplicadas ao ICMS, importante a leitura do artigo 155, parágrafo 2º, inciso IV e V da Constituição Federal de 1988. Senão vejamos:

Art. 155. (...) § 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...) IV – resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos senadores, aprovada pela maioria absoluta dos seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação.

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

E neste ponto, importante o pensamento do professor Dr.

Eduardo Sabbag (2017, p. 1548-1549):

O texto constitucional atrela às resoluções do Senado Federal o estabelecimento de alíquotas de ICMS, aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação. À luz da Resolução do Senado Federal n. 22/89, existem as alíquotas internas – livremente estipuladas pelos Estados-membros (usualmente 17 ou 18%) – e as alíquotas interestaduais. No estabelecimento de alíquotas, os Estados devem observar o que dispõe o Senado Federal, que deverá fixar alíquotas mínimas ou máximas, por meio de resolução e nos termos da Constituição Federal. Enquanto ausente a fixação de tais alíquotas pelo Senado Federal, os Estados poderão estabelecê-las no âmbito das respectivas competências.

Por outro lado, referente às operações e prestações interestaduais, o direito tributário contemporâneo aponta que em 17 de abril de 2015, foi publicada a Emenda Constitucional n. 87 (cognominada de Emenda do Comércio Eletrônico), a qual trouxe importantes modificações na cobrança do ICMS nas operações interestaduais (vendas de mercadorias e prestações de serviços) destinadas a consumidores finais não contribuintes do imposto. Sua aplicabilidade ocorrera a partir de 1º de janeiro de 2016, em homenagem ao princípio da anterioridade tributária.

E assim, analisando o § 2º do art. 155, percebe-se que o texto na origem da Carta Magna de 1988, nos incisos VII e VIII foram unidos no atual inciso VII, revogando-se as duas alíneas daquele próprio inciso VII. Já o inciso VIII, houve total alteração, e ele agora passa a conter duas alíneas, expressando um tema que, até então, não tinha sede constitucional.

Senão vejamos a comparação de como era e como ficou o § 2º do art. 155, incisos VII, VIII e VIII da Constituição Federal de 1988.



**Figura 40 - Alteração do artigo 155, parágrafo 2º,  
Incisos VII e VIII pela EC 87/2015.**

ANTES DA EC N. 87/15	APÓS A EC N. 87/15
<p><b>Art. 155. (...) § 2º.</b> O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)</p> <p><b>VII</b> – em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:</p> <p><b>a)</b> a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;</p> <p><b>b)</b> a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;</p> <p><b>VIII</b> – na hipótese da alínea “a” do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.</p>	<p><b>Art. 155. (...) § 2º.</b> O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)</p> <p><b>VII</b> – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;</p> <p><b>a)</b> (revogada);</p> <p><b>b)</b> (revogada);</p> <p><b>VIII</b> – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:</p> <p><b>a)</b> ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;</p> <p><b>b)</b> ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto.</p>

**Fonte: Sabbag, Eduardo Manual de direito tributário/Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017, p. 1549.**

Alíquota Interna é aquela que é aplicada dentro da unidade da federação e alíquota externa é aquela utilizada nas operações de circulação de mercadorias entre Estados, ou seja, entre unidades da federação.

E assim, Cláudio Carneiro define (2018, p. 282):

É importante conhecermos a classificação das alíquotas do ICMS. a) Alíquotas internas: utilizadas nas operações internas, isto é, naquelas operações em que o vendedor e o adquirente da mercadoria encontram-se situados no mesmo Estado. b) Alíquotas externas: são divididas em alíquotas interestaduais (aplicáveis a operações em que o vendedor e o adquirente situam-se em Estados diferentes) e alíquotas de exportação (aplicáveis às exportações). É importante ressaltar que no que se refere à exportação, a Constituição confere imunidade de ICMS na exportação, assegurado o aproveitamento do crédito nas operações anteriores.

Neste passo, de acordo com o que preceitua o artigo 155, § 2º, VII – em relação às operações e prestações que destinem bens e

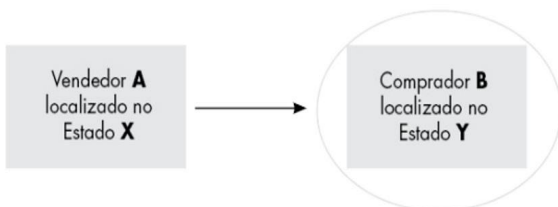
serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto.

Cláudio Carneiro exemplifica em sua obra (2018, p. 283):

**Figura 41 - Exemplo de ICMS alíquota interestadual (art. 155, § 2º, VII, a, CF/88).**

Remessa de um produto de uma empresa vendedora (localizada no Estado X) para outra empresa compradora (localizada no Estado Y) que é consumidora final (destinatário) e é contribuinte de ICMS



**Fonte: CARNEIRO, Claudio. Impostos federais, estaduais e municipais 6. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.**

Segundo Cláudio Carneiro (2018, p. 283): "Supondo que a alíquota interestadual seja 12% e que a alíquota interna do Estado X seja 18%, o resultado da operação será:  $18\% - 12\% = 6\%$ . Assim, o vendedor A recolherá ao Estado X 12%, e o Comprador B recolherá 6% ao Estado B".

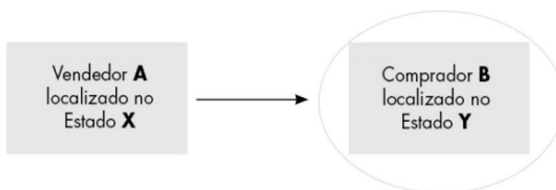
Partindo para outra situação jurídica que envolve o ICMS, conforme descrita no art. 155, § 2º, VII, alínea b da Constituição Federal de 1988, que preceitua que em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á: b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele.

Importante verificar as obrigações acessórias correspondentes à emissão de documentos fiscais que compõem a alíquota interna.

Cláudio Carneiro exemplifica em sua obra (2018, p. 283):

**Figura 42 - Exemplo de ICMS alíquota interestadual  
(art. 155, § 2º, VII, b, CF/88).**

Remessa de um produto de uma empresa vendedora (localizada no Estado X) para uma pessoa física (localizada no Estado Y) que é consumidora final (destinatário) mas não é contribuinte de ICMS



**Fonte: CARNEIRO, Claudio. Impostos federais, estaduais e municipais 6. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.**

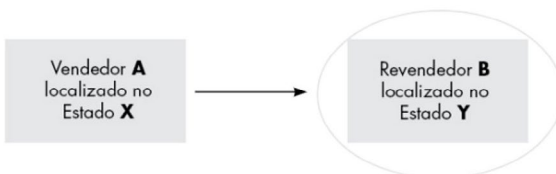
Segundo Cláudio Carneiro (2018, p. 283): “Supondo que a alíquota interestadual seja 12% e que a alíquota interna do Estado X seja 18%, o resultado da operação será: o vendedor A recolherá ao Estado X 18%, e não será devido ICMS ao Estado B”.

Contudo, numa outra situação jurídica de ICMS, conforme preceitua o artigo 155, § 2º VIII da Constituição Federal de 1988, na hipótese da alínea “a’ do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Cláudio Carneiro exemplifica em sua obra (2018, p. 283):

**Figura 43 - Exemplo de ICMS alíquota interestadual  
(art. 155, § 2º, VIII, a, CF/88).**

Remessa de um produto de uma empresa vendedora (localizada no Estado X) para outra empresa que é revendedora (localizada no Estado Y)

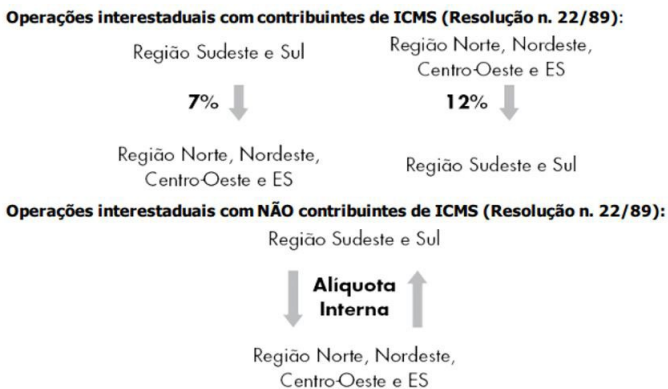


**Fonte: CARNEIRO, Claudio. Impostos federais, estaduais e municipais 6. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.**

Segundo Cláudio Carneiro (2018, p. 284): “supondo que a alíquota interestadual seja 12% e que a alíquota interna do Estado X seja 18%, o resultado da operação será: o vendedor A recolherá ao Estado X 12% e somente será devido o ICMS ao Estado B quando o produto for revendido”.

Enfim, numa última situação jurídica, as observações anteriores não se aplicam somente às mercadorias, mas também nas prestações de serviço de transporte e comunicação. Neste passo, dispõe a Constituição Federal, as alíquotas internas são fixadas por lei estadual, observados os limites constitucionais. Já as alíquotas interestaduais são determinadas por resolução do Senado Federal, como, por exemplo, a Resolução n. 22/89, conforme tabelas a seguir:

**Figura 44 - Exemplo de ICMS aplicado aos serviços de transporte.**



**Fonte: CARNEIRO, Claudio. Impostos federais, estaduais e municipais 6. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.**

Assim entre operações interestaduais, existe uma tabela vigente para o ano de 2020, e sugerindo a leitura da figura abaixo, sabe-se quanto se paga nas operações de circulação de mercadorias e serviços entre as unidades da federação.

Vejamos abaixo:

**Figura 45 - ICMS Interestadual, alíquotas interestaduais 2024.**

UF	ESTADOS DE DESTINOS																										
	AC	AL	AM	AP	BA	CE	DF	ES	GO	MA	MG	MS	MT	PA	PB	PE	PI	PR	RJ	RN	RO	RR	RS	SC	SE	SP	TO
AC	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AL	12	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AM	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
AP	12	12	12	18	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
BA	12	12	12	12	20,5	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
CE	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
DF	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
ES	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
GO	12	12	12	12	12	12	12	12	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	21	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MG	7	7	7	7	7	7	7	7	7	18	7	7	7	7	7	7	12	12	7	7	7	12	12	7	12	7	12
MS	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
MT	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PA	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	19	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PB	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20,5	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PI	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	21	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12
PR	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	19,5	12	7	7	7	12	12	7	12	7	12	7
RJ	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	12	20	7	7	7	12	12	7	12	7	12	7
RN	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	17	18	12	12	12	12	12	12	12
RO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	19,5	12	12	12	12	12	12
RR	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12	12	12
RS	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	12	12	7	7	7	17	12	7	12	7	12	7
SC	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	12	12	7	7	7	12	17	7	12	7	12	7
SE	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20	12	12	12
SP	7	7	7	7	7	7	7	7	7	12	7	7	7	7	7	12	12	7	7	7	12	12	7	12	7	18	7
TO	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	12	20

Fonte: <https://cadernocontabil.com/tabela-aliquotas-de-icms-internas-e-interestaduais-de-2024/>.

Apesar de parecer complexa, o entendimento dessa tabela do ICMS fica mais simples quando olhamos para ela seguindo apenas três passos:

Passo 1: consulte a localização do Estado de Origem (disponível na coluna vertical)

Passo 2: localize, o Estado de destino (disponível na linha horizontal).

Passo 3: na intersecção das duas linhas (Estado de origem x Estado de destino) você obterá a alíquota aplicada na operação.

Na linha transversal (destaque colorido) é possível visualizar a alíquota aplicada internamente dentro de cada Estado. É importante lembrar que se trata da alíquota geral, mas que pode ser diferente conforme o produto ou serviço. Além disso, cabe observar que a aplicação da alíquota de ICMS interestadual para produtos importados é

de 4% (de acordo com Resolução Federal no. 13/2012).

A Emenda Constitucional n. 87, publicada em 17 de abril de 2015, alterou os incisos VII e VIII do § 2º do art. 155 da Constituição (transcritos anteriormente) e também incluiu o art. 99 ao ADCT, trazendo modificações sobre as alíquotas nas operações interestaduais.

A referida emenda é fruto da chamada “PEC do comércio eletrônico”, isto é, comercialização de produtos pela *internet*, por telefone ou em comércio não presencial. Ocorre que a EC n. 87/2015 não se limitou, tão somente, a esse tema, aplicando-se ainda a outras situações em que o adquirente esteja situado em outro Estado, diferente do alienante da mercadoria ou bem ou do prestador do serviço.

Frisa-se que as novas regras foram implementadas gradativamente até o ano de 2019 e foram benéficas aos Estados (destinatários) consumidores.

Enfim essa transição decorre da inclusão do art. 99, no ADCT, que trata da sistemática de cobrança do ICMS incidente sobre as operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado.

A regra contida no novo art. 99 do ADCT da CF/88, acrescentado pela EC n. 87/2015, dispõe o seguinte em seu texto:

Art. 99 ADCT. Para efeito do disposto no inciso VII do § 2º do art. 155, no caso de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final não contribuinte localizado em outro Estado, o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual será partilhado entre os Estados de origem e de destino, na seguinte proporção:

I – para o ano de 2015: 20% (vinte por cento) para o Estado de destino e 80% (oitenta por cento) para o Estado de origem;

II – para o ano de 2016: 40% (quarenta por cento) para o Estado de destino e 60% (sessenta por cento) para o Estado de origem;

III – para o ano de 2017: 60% (sessenta por cento) para o Estado de destino e 40% (quarenta por cento) para o Estado de origem;

IV – para o ano de 2018: 80% (oitenta por cento) para o Estado de destino e 20% (vinte por cento) para o Estado de origem;

V – a partir do ano de 2019: 100% (cem por cento) para o Estado de destino.

Com relação ao Estado de São Paulo, existe o Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e Comunicação – RICMS desde o ano 2000, precisamente inscrito na legislação paulista pelo Decreto n. 45.490/2000. Neste regulamento existiam 5 faixas de alíquotas de ICMS, sendo as faixas de 12, 18, 20, 25 e 30%.

No ano passado, surgiu a Lei Estadual nº 17.293/2020 que inseriu mais 2 (duas faixas de alíquotas de ICMS, mas foram inseridas, aumentando para 7 faixas as alíquotas do ICMS paulista, sendo medidas regulamentadas pelos Decretos nº 65.253, nº 65.254 e nº 65.255/2020 e que já estão sendo aplicadas a partir de janeiro de 2021, sendo válidas pelo período de 24 meses.

Senão vejamos as faixas de alíquotas no Estado de São Paulo:

**Figura 46 - ICMS Paulista 2021.**

%	OPERAÇÕES	PERÍODO DE VIGÊNCIA
9,40%	Mercadorias relacionadas no art. 53-A do RICMS/00	DE 15.01.2021 ATÉ 15.01.2023
12%	Serviços de transporte	INDETERMINADO
13,30%	Mercadorias relacionadas no art. 54 do RICMS/00	DE 15.01.2021 ATÉ 15.01.2023
18%	Mercadorias não relacionadas no art. 53-A, art. 54, art. 54-A, art. 55 e art. 55-A do RICMS/00	INDETERMINADO
20%	Mercadorias relacionadas no art. 54-A do RICMS/00	INDETERMINADO
25%	Mercadorias relacionadas no art. 55 do RICMS/00	INDETERMINADO
30%	Mercadorias relacionadas no art. 55-A do RICMS/00	INDETERMINADO

**Fonte: o autor.**

Ressalta-se que o Decreto 65.253/2020, conhecido como ajuste fiscal paulista, popularmente, comentado pela mídia como “Imposto do Dória”, com relação ao Decreto Paulista haver sido implementado por ideias do Governador João Dória (PSDB/SP) em seu mandato no Governo Paulista (2019-2022), criando um complemento do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) no Estado de São Paulo. Com isso, a alíquota do imposto subiu nas operações internas para mercadorias relacionadas nos artigos 53-A e 54 do Regulamento do ICMS (RICMS/SP). E Tais aumentos entraram em vigor

a partir de 15 de janeiro de 2021 para as alíquotas de 7% e 12%, que passaram para 9,4% e 13,3%, respectivamente.

E também deve se ressaltar que as mercadorias que terão estas faixas de 9,4 e 13,3% são segundo o Regulamento do ICMS:

Artigo 53-A - Aplica-se a alíquota de 7% (sete por cento) nas operações internas com os produtos adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior:

I - preservativos classificados no código 4014.10.0000 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias do Sistema Harmonizado - NBM/SH vigente em 31 de dezembro de 1996;

II - ovo integral pasteurizado, ovo integral pasteurizado desidratado, clara pasteurizada desidratada ou resfriada e gema pasteurizada desidratada ou resfriada;

III - embalagens para ovo "in natura", do tipo bandeja ou estojo, com capacidade para acondicionamento de até 30 (trinta) unidades.

Parágrafo único - A alíquota prevista neste artigo fica sujeita a um complemento de 2,4% (dois inteiros e quatro décimos por cento), passando as operações internas indicadas no "caput" a ter uma carga tributária de 9,4% (nove inteiros e quatro décimos por cento) (Lei 17.293/20, art. 22). (Parágrafo único acrescentado pelo Decreto 65.253, de 15-10-2020, DOE 16-10-2020; efeitos pelo prazo de 24 (vinte e quatro) meses contados a partir de 15 de janeiro de 2021)

Artigo 54 - Aplica-se a alíquota de 12% (doze por cento) nas operações ou prestações internas com os produtos e serviços adiante indicados, ainda que se tiverem iniciado no exterior:

I - serviços de transporte;

II - ave, coelho ou gado bovino, suíno, caprino ou ovino em pé e produto comestível resultante do seu abate, em estado natural, resfriado ou congelado;

III - farinha de trigo, bem como mistura pré-preparada de farinha de trigo classificada no código 1901.20.9900 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH vigente em 31 de dezembro de 1996, e massas alimentícias não cozidas, nem recheadas ou preparadas de outro modo;

IV - pedra e areia, no tocante às saídas;

V - implementos e tratores agrícolas, máquinas, aparelhos



e equipamentos industriais e produtos da indústria de processamento eletrônico de dados, neste último caso desde que não abrangidos pelo inciso III do artigo 53, observadas a relação dos produtos alcançados e a disciplina de controle estabelecidas pelo Poder Executivo;

VI - óleo diesel e etanol hidratado combustível - EHC (Lei nº 6.374/89, art. 34, § 1º, item 10, na redação da Lei 11.593/03, artigo 1º, I) (Redação dada ao inciso pelo Decreto 59.997, de 20-12-2013, DOE 21-12-2013; em vigor a partir de 01-03-2014)

VII - ferros e aços não planos comuns, indicados no § 1º;

VIII - produtos cerâmicos e de fibrocimento, indicados no § 2º;

IX - painéis de madeira industrializada, classificados nos códigos 4410.19.00, 4411.11.00, 4411.19.00, 4411.21.00, 4411.29.00 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH;

X - veículos automotores, quando tais operações sejam realizadas sob o regime jurídico-tributário da sujeição passiva por substituição com retenção do imposto relativo às operações subsequentes, sem prejuízo do disposto no inciso seguinte;

XI - independentemente de sujeição ao regime jurídico-tributário da sujeição passiva por substituição, os veículos classificados nos códigos 8701.20.0200, 8701.20.9900, 8702.10.0100, 8702.10.0200, 8702.10.9900, 8704.21.0100, 8704.22.0100, 8704.23.0100, 8704.31.0100, 8704.32.0100, 8704.32.9900, 8706.00.0100 e 8706.00.0200 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH vigente em 31 de dezembro de 1996;

XII - no fornecimento de alimentação aludido no inciso II do artigo 2º, bem como nas saídas de refeições realizadas por empresas preparadoras de refeições coletivas, excetuado, em qualquer dessas hipóteses, o fornecimento ou a saída de bebidas;

XIII - segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, no tocante às saídas:

a) assentos - 9401;

b) móveis - 9403;

c) suportes elásticos para camas - 9404.10;

d) colchões - 9404.2;

XIV - segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, no tocante às saídas:

a) chapas, folhas, películas, tiras e lâminas de plásticos - 3921.90.1 e 3921.90.90;

b) papel e cartão revestidos - Impregnados - 4811.31.20.

XV - segundo a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH, as operações com os produtos (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, 21, acrescentado pela Lei 10.708/00, art. 2º, II): (Inciso acrescentado pelo Decreto 45.644, de 26-01-2001; DOE 27-01-2001; Efeitos a partir de 01-01-2001)

a) elevadores e monta cargas, 8428.10;

b) escadas e tapetes rolantes, 84.28.40;

c) partes de elevadores, 8431.31;

d) seringas descartáveis, 9018.31.19;

e) agulhas descartáveis, 9018.32.19;

XVI - pão não abrangido pelo inciso I do artigo 53 e desde que classificado nas subposições 1905.10, 1905.20 ou 1905.90 e pão torrado, torradas ou produtos semelhantes da subposição 1905.40, todas da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, 6, "c", acrescentado pela Lei 10.708/00, art. 2º, I) (Redação dada ao inciso pelo Decreto 49.709, de 23-06-2005; DOE 24-06-2005; Efeitos a partir de 01-05-2005)

XVI - pão não abrangido pelo inciso I do artigo 53 e desde que classificado nas subposições 1905.10 ou 1905.20, ou no código 1905.90.90 e pão torrado, torradas ou produtos semelhantes da subposição 1905.40, todos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, 6, "c", acrescentado pela Lei 10.708/00, art. 2º, I; (Inciso acrescentado pelo Decreto 45.644, de 26-01-2001; DOE 27-01-2001; Efeitos a partir de 01-01-2001)

XVII - nas operações com as soluções parenterais abaixo indicadas, todas classificadas no código 3004.90.99 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, 6, "c", acrescentado pela

Lei 10.708/00, art. 2º, I): (Redação dada ao “*caput*” do inciso, mantidas as suas alíneas, pelo Decreto 48.739, de 21-06-2004; DOE 22-06-2004; Efeitos a partir de 22-06-2004)

XVII - 12% (doze por cento), nas operações com as soluções parenterais abaixo indicadas, todas classificadas no código 3004.90.99 da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, 22, acrescentado pela Lei 11.266/02, art. 1º): (Inciso acrescentado pelo Decreto 47.452, de 16-12-2002; DOE 17-12-2002; Efeitos a partir de 20-11-2002)

- a) solução de glicose a 1,5%, 5%, 10%, 25%, 50% ou a 70%;
- b) solução de cloreto de sódio a 0,9%, 10%, 17,7% ou a 20%;
- c) solução glicofisiológica;
- d) solução de ringer, inclusive com lactato de sódio;
- e) manitol a 20%;
- f) diálise peritoneal a 1,5% ou a 7%;
- g) água para injeção;
- h) bicarbonato de sódio a 8,4% ou a 10%;
- i) dextran 40, com glicose ou com fisiológico;
- j) cloreto de potássio a 10%, 15% ou a 19,1%;
- l) fosfato de potássio 2mEq/ml;
- m) sulfato de magnésio 1mEq/ml, a 10% ou a 50%;
- n) fosfato monossódico + dissódico;
- o) glicerina;
- p) sorbitol a 3%;
- q) aminoácido;
- r) dipeptiven;
- s) frutose;
- t) haes-steril;
- u) hisocel;
- v) hisoplex;
- x) lipídeos.;

XVIII - dentifrício, classificado no código 3306.10.00, escovas de dentes e para dentadura, exceto elétricas, classificadas no código 9603.21.00, todos da Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado - NBM/SH (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, item 6, alínea “d”, acrescentada pela Lei 12.221/06, artigo 1º, I) (Inciso acrescentado pelo Decreto 50.473, de 20-01-2006; DOE 21-01-2006; Efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 10 de janeiro de 2006)

XIX - medicamentos genéricos, conforme definido por lei federal (Lei 6.374/89, art. 34, § 1º, item 24, acrescentado pela Lei 16.005, de 24-11-2015). (Inciso acrescentado pelo Decreto 61.840, de 25-02-2016; DOE 26-02-2016; Efeitos a partir de 23-02-2016)

XX - querosene de aviação destinado a empresas de transporte aéreo regular de passageiros ou de carga, observado o disposto no § 6º. (Inciso acrescentado pelo Decreto 65.253, de 15-10-2020, DOE 16-10-2020; efeitos a partir de 15 de janeiro de 2021).

Considerando a aprendizagem baseada em problemas contemporâneas, analisa-se que os Decretos Paulistas acima mencionados, devem respeitar o princípio nonagesimal, ou seja, qualquer alteração legislativa deve ter vigência após 90 dias, caso seja para aumentar a tributação, conforme preceitua o artigo 150, inciso III, alínea “c” da Constituição Federal de 1988.

O Estado de São Paulo confirma a vigência para dia 15 de janeiro de 2021. Logo, podem contribuintes ingressarem com ações judiciais para impedir a cobrança antes da vigência da lei, caso tenha sido cobrados pela fazenda pública antes da data mencionada, ou reaver o pagamento indevido originário de alíquotas que aumentaram o ICMS em comento pelo Decreto Paulista.

### *Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotor*

O Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor está preceituado no artigo 155, Inciso III da Constituição Federal de 1988 e no contexto territorial de legalidade do Estado de São Paulo pela Lei Estadual nº 13.296/08. Senão vejamos:

Art. 155, CF/88. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

III - propriedade de veículos automotores;

Art. 1º, par. Único da Lei Estadual 13.296/08. Considera-se veículo automotor aquele dotado de mecanismo de propulsão própria e que sirva para o transporte de pessoas ou coisas ou para a tração de veículos utilizados para o transporte de pessoas ou coisas.

A Emenda Constitucional nº 27/85 foi responsável pela introdução do IPVA no ordenamento jurídico pátrio, acrescentando-o no item III do art. 23 da Carta Política de 1967.

O IPVA foi criado em substituição à Taxa Rodoviária Única (T.R.U), a qual era cobrada anualmente pela União no licenciamento dos veículos.

O IPVA, ao contrário do que ocorre com a maioria dos demais impostos, não possui regulamentação através de Lei Complementar Federal, tendo sido delegado aos Estados e ao Distrito Federal tal incumbência.

Os Estados, portanto, legitimados a ditar as normas gerais indispensáveis à instituição dos novos impostos, o que foi cumprido, em relação ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no art. 24, §3º da Carta Magna de 1988, com vigência até o advento da lei complementar da União, considerando o descrito no §4º do mesmo artigo 24 da CF/88, ainda não editada.

Existem aspectos constitucionais, sendo eles: as alíquotas mínimas do imposto devem ser definidas pelo Senado Federal (art. 155, par. 6º, inciso I da CF/88); as alíquotas poderão ser diferenciadas com o tipo e a utilização do veículo (art. 155, par. 6º, inciso II da CF/88); e o princípio da seletividade.

No que se verifica a hipótese de incidência do IPVA, existe o critério material, sendo ele a propriedade e o veículo automotor. No que tange a “propriedade”, professor Eduardo Sabbag esclarece (2005, p. 368):

É a propriedade (e não o uso) de veículo automotor de qualquer

espécie. Com efeito, apenas a propriedade gera incidência de IPVA, e não a mera detenção do veículo, o próprio uso ou mesmo a posse. A propriedade prova-se pelo CRV – Certificado de Registro de Veículos, sendo também aceito, como prova de propriedade, o documento do licenciamento do ano anterior.

No que se refere ao critério material de veículo automotor, é entendimento pacífico do STF que o imposto apenas incidirá sobre veículos automotores terrestres. Assim, embarcações e aeronaves não estão sujeitos à incidência de IPVA. Senão vejamos:

STF: Ementa: Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículo Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso Extraordinário conhecido e provido. (STF - Recurso Extraordinário 379.572).

No que se verifica quanto ao critério espacial, ora condicionante de lugar, dar-se-á no local em que o veículo estiver (ou deve ser) registrado e licenciado, inscrito ou matriculado.

E assim, o imposto estadual com arrecadação para o Estado (50%) e Município (50%) que foi emplacada daquele Estado da UF.

Senão vejamos o que a Lei Estadual de SP diz sobre o critério espacial:

Artigo 4º da Lei Estadual 13.296/08. O imposto será devido no local do domicílio ou da residência do proprietário do veículo neste Estado.

§ 1º – Para os efeitos desta lei, considerar-se-á domicílio:

1 – se o proprietário for pessoa natural:

a) a sua residência habitual;

b) se a residência habitual for incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade onde o veículo esteja sendo utilizado;

2 – se o proprietário for pessoa jurídica de direito privado:

a) o estabelecimento situado no território deste Estado, quanto aos veículos automotores que a ele estejam vinculados na data da ocorrência do fato gerador;

b) o estabelecimento onde o veículo estiver disponível para entrega ao locatário na data da ocorrência do fato gerador, na

hipótese de contrato de locação avulsa;

c) o local do domicílio do locatário ao qual estiver vinculado o veículo na data da ocorrência do fato gerador, na hipótese de locação de veículo para integrar sua frota.

Já com relação ao critério temporal, ora condicionante de tempo, o momento exato da ocorrência do “fato gerador” (fato tributário, fato imponible, hipótese de incidência), dar-se-á em conformidade com a previsão legislativa estadual.

Senão vejamos o que a Lei Estadual de SP diz sobre o critério temporal no artigo 3º:

Artigo 3º da Lei Estadual 13.296/08 – Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto:

I – no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado;

II – na data de sua primeira aquisição pelo consumidor, em se tratando de veículo novo;

III – na data de seu desembaraço aduaneiro, em se tratando de veículo importado diretamente do exterior pelo consumidor;

IV – na data da incorporação do veículo novo ao ativo permanente do fabricante, do revendedor ou do importador;

V – na data em que deixar de ser preenchido requisito que tiver dado causa à imunidade, isenção ou dispensa de pagamento;

VI – na data da arrematação, em se tratando de veículo novo adquirido em leilão;

VII – na data em que estiver autorizada sua utilização, em se tratando de veículo não fabricado em série;

VIII – na data de saída constante da Nota Fiscal de venda da carroceria, quando já acoplada ao chassi do veículo objeto de encarroçamento;

IX – na data em que o proprietário ou o responsável pelo pagamento do imposto deveria ter fornecido os dados necessários à inscrição no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado, em se tratando de veículo procedente de outro Estado ou do Distrito Federal;

X – relativamente a veículo de propriedade de empresa

locadora:

a) no dia 1º de janeiro de cada ano, em se tratando de veículo usado já inscrito no Cadastro de Contribuintes do IPVA deste Estado;

b) na data em que vier a ser locado ou colocado à disposição para locação no território deste Estado, em se tratando de veículo usado registrado anteriormente em outro Estado;

c) na data de sua aquisição para integrar a frota destinada à locação neste Estado, em se tratando de veículo novo.

Parágrafo único – O disposto no inciso X deste artigo aplica-se às empresas locadoras de veículos qualquer que seja o seu domicílio, sem prejuízo da aplicação das disposições dos incisos II a IX, no que couber.

No que se refere ao critério pessoal, sendo os sujeitos da relação jurídica tributária, existe como sujeito ativo, o Estado-membro ou Distrito Federal. Por outro lado, o sujeito passivo é a pessoa física ou jurídica proprietária do veículo automotor (contribuinte).

Os artigos. 5º e 6º da Lei Estadual n. 13.296/2008/SP, ressaltam quem são os sujeitos passivos, ora contribuintes e responsáveis tributários. Senão vejamos:

Artigo 5º, Lei Estadual 13.296/08. Contribuinte do imposto é o proprietário do veículo.

Parágrafo único - No caso de pessoa jurídica, considera-se contribuinte:

1 - cada um dos seus estabelecimentos para fins de cumprimento das obrigações contidas nesta lei;

2 - o conjunto dos estabelecimentos para fins de garantia do cumprimento das obrigações.

Artigo 6º Lei Estadual 13.296/08. São responsáveis pelo pagamento do imposto e acréscimos legais:

I - o adquirente, em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto e acréscimos legais do exercício ou exercícios anteriores;

II - o proprietário de veículo automotor que o alienar e não fornecer os dados necessários à alteração no Cadastro de Contribuintes do IPVA no prazo de 30 (trinta) dias, em relação aos



fatos geradores ocorridos entre o momento da alienação e o do conhecimento desta pela autoridade responsável;

**III** - o leiloeiro, em relação ao veículo adquirido ou arrematado em leilão e entregue sem comprovação do pagamento do IPVA e acréscimos legais pendentes sobre o mesmo, correspondente ao exercício ou exercícios anteriores;

**IV** - o inventariante, pelos débitos devidos pelo espólio;

**V** - o tutor ou o curador, pelos débitos de seu tutelado ou curatelado;

**VI** - a pessoa jurídica que resultar da fusão, incorporação ou cisão de outra ou em outra pessoa jurídica;

**VII** - o agente público que autorizar ou efetuar o registro, licenciamento ou a transferência de propriedade de veículo automotor neste Estado, sem a comprovação do pagamento ou do reconhecimento da imunidade, da concessão da isenção ou dispensa do pagamento do imposto;

**VIII** - a pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;

**IX** - o agente público responsável pela contratação de locação de veículo, para uso neste Estado por pessoa jurídica de direito público, em relação aos fatos geradores ocorridos nos exercícios em que o veículo estiver sob locação;

**X** - o sócio, diretor, gerente, administrador ou responsável pela empresa locadora, em relação aos veículos locados ou colocados à disposição para locação neste Estado;

**XI** - o titular do domínio ou o possuidor a qualquer título;

**II** - todo aquele que efetivamente concorrer para a sonegação do imposto.

**§ 1º** - No caso de veículo abrangido pela imunidade, isenção ou dispensa do pagamento do imposto, o agente público ou o leiloeiro deverá exigir a respectiva comprovação.

**§ 2º** - A responsabilidade prevista nos incisos I, II, III, VII, VIII, IX, X, XI e XII deste artigo é solidária e não comporta benefício de ordem.

**§ 3º** - Para eximir-se da responsabilidade prevista nos incisos

VIII e IX deste artigo, a pessoa jurídica ou o agente público deverá exigir comprovação de regular inscrição da empresa locadora no Cadastro de Contribuintes do IPVA, bem como do pagamento do imposto devido a este Estado, relativamente aos veículos objetos da locação.

Quanto ao critério quantitativo, ora indicadores do objeto da prestação a ser paga como obrigação tributária lançada de ofício pela fazenda pública estadual ao contribuinte, existe como base de cálculo em regra geral, o valor venal do veículo ou preço comercial de tabela quando usado, e sendo novo, o valor da nota fiscal do bem.

Neste sentido, importante ressaltar o pensamento de Cláudio Carneiro (2018, p. 305):

De acordo com as leis estaduais, para a apuração do valor venal poderão ser levados em conta os preços mensalmente praticados no mercado e os preços médios aferidos por publicações especializadas, podendo ainda ser considerados: marca, modelo, ano de fabricação, peso, potência, capacidade máxima de tração, cilindrada, número de eixos, tipo de combustível e dimensões do veículo. Porém, no caso de veículo novo, o valor venal será o preço comercial tabelado pelo órgão competente ou, na sua falta, o preço à vista constante do documento fiscal emitido pelo revendedor. Destacamos que a correção da tabela de valores no ano de cobrança do tributo não significa violação direta dos princípios constitucionais tributários, como, por exemplo, a anterioridade, pois com base no § 2º do art. 97 do CTN, a mera atualização monetária da base de cálculo não constituirá majoração, desde que, conforme entendimento do STJ (Súmula 160), seja atualizada até o limite da inflação oficial; caso contrário, constituirá nítida majoração, devendo ser respeitada a exigência de lei, bem como o princípio da anterioridade tributária, na forma do art. 150, § 1º, da CF. Entendemos que caso o Estado deixe de atualizar a base de cálculo por mais de um ano consecutivo, não poderá, a pretexto de mitigar a legalidade, editar Decreto do Governador atualizando a mesma com os índices de inflação acumulada no período. A nosso ver, a não atualização da base de cálculo configura, na verdade, uma liberalidade do Poder Público.

E assim, as legislações estaduais, em expressiva maioria, es-

tabelecem elementos distintos para a identificação da base de cálculo, variáveis de acordo com a natureza ou estado do veículo, ou ainda o preço da nota fiscal, conforme se denota do art. 7º e seus incisos da Lei Estadual 13.296/08 de SP. Senão vejamos:

Artigo 7º Lei Estadual 13.296/08. A base de cálculo do imposto é:

I - na hipótese dos incisos I, V, IX e X, alíneas “a” e “b”, do artigo 3º desta lei, o valor de mercado do veículo usado constante da tabela de que trata o § 1º deste artigo;

II - na hipótese do inciso II e X, alínea “c”, do artigo 3º desta lei, o valor total constante do documento fiscal de aquisição do veículo pelo consumidor;

III - na hipótese do inciso III do artigo 3º desta lei, o valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos em razão da importação, ainda que não recolhidos pelo importador;

IV - na hipótese do inciso IV do artigo 3º desta lei:

a) para o fabricante, o valor médio das operações com veículos do mesmo tipo que tenha comercializado no mês anterior ao da ocorrência do fato gerador;

b) para o revendedor, o valor da operação de aquisição do veículo, constante do documento fiscal de aquisição;

c) para o importador, o valor a que se refere o inciso III deste artigo.

V - na hipótese do inciso VI do artigo 3º desta lei, o valor da arrematação, acrescido das despesas cobradas ou debitadas do arrematante e dos valores dos tributos incidentes sobre a operação, ainda que não recolhidos;

VI - na hipótese dos incisos VII e VIII do artigo 3º desta lei, a soma dos valores atualizados de aquisição de suas partes e peças e outras despesas, também atualizadas, que incorrerem na sua montagem.

Assim considerando a legislação paulista acima, finalizando a questão de base de cálculo para cobrança do IPVA, desse observar que art. 7º e seus incisos da Lei Estadual 13.296/08 de SP: Sendo veículo zero: o valor total constante do documento fiscal de aquisição

do veículo pelo consumidor; Sendo veículo usado: o valor de mercado do veículo usado constante da tabela; Para o fabricante, o valor médio das operações com veículos do mesmo tipo que tenha comercializado no mês anterior ao da ocorrência do fato gerador; Para o revendedor, o valor da operação de aquisição do veículo, constante do documento fiscal de aquisição; e Para o importador, valor constante do documento de importação, acrescido dos valores dos tributos devidos em razão da importação, ainda que não recolhidos pelo importador.

Já quanto às alíquotas, estas são diferenciadas em função do tipo e utilização do veículo, desde que sejam obedecidos os limites mínimos estabelecidos pelo Senado Federal.

No entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 302):

As alíquotas, por sua vez, são estipuladas na lei estadual, que pode fazê-lo seletivamente, ou seja, alíquotas diferenciadas conforme o tipo ou a utilização do veículo. Essa possibilidade é hoje expressamente referida pelo art. 155, § 6º, II, da CF/88, inserido pela EC nº 42/2003. Note-se que a diferenciação na fixação das alíquotas deve tomar como parâmetro o tipo de veículo ou sua finalidade (alíquotas mais baixas para ambulâncias, táxis, ônibus escolares etc. e alíquotas mais elevadas para carros esportivos, ou luxuosos, por exemplo), e não a sua origem ou procedência (nacionais ou importados). O STF considera inválida, por desrespeito ao art. 152 da CF/88, a lei estadual que discrimine veículos importados e nacionais, para fins de incidência do IPVA. O papel de discriminar nacionais e importados é do imposto de importação. Cabe ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas a serem adotadas pelos Estados (CF/88, art. 155, § 6º, I).

E neste passo, dentro do Estado de São Paulo, deve se observar o quanto disposto no art. 9º e seus incisos da Lei Estadual 13.296/08 de SP define as alíquotas dos veículos automotores terrestres em SP. Senão vejamos:

Artigo 9º, Lei Estadual 13.296/08. A alíquota do imposto, aplicada sobre a base de cálculo atribuída ao veículo, será de:  
I - 1,5% (um inteiro e cinquenta centésimos por cento) para

veículos de carga, tipo caminhão;

II - 2% (dois por cento) para:

a) ônibus e micro-ônibus;

b) caminhonetes cabine simples;

c) motocicletas, ciclomotores, motonetas, triciclos e quadriciclos;

d) máquinas de terraplenagem, empilhadeiras, guindastes, locomotivas, tratores e similares;

**III - 3% (três por cento) para veículos que utilizarem motor especificado para funcionar, exclusivamente, com os seguintes combustíveis: álcool, gás natural veicular ou eletricidade, ainda que combinados entre si;** (Inciso III foi revogado pela Lei nº 17.293, de 15/10/2020, grifos nossos).

IV - 4% (quatro por cento) para qualquer veículo automotor não incluído nos incisos I a III deste artigo (grifo nosso).

Enfim, no que trata a isenção de IPVA, o artigo 13 da Lei Paulista do IPVA é claro e expresso neste sentido. Senão vejamos:

Artigo 13, Lei Estadual 13.296/08. É isenta do IPVA a propriedade:

I - de máquinas utilizadas essencialmente para fins agrícolas;

II - de veículo ferroviário;

**III - de um único veículo, de propriedade de pessoa com deficiência física severa ou profunda que permita a condução de veículo automotor especificamente adaptado e customizado para sua situação individual.** (Inciso III com redação dada pela Lei nº 17.293, de 15/10/2020, grifos nossos).

IV - de um único veículo utilizado no transporte público de passageiros na categoria aluguel (táxi), de propriedade de motorista profissional autônomo, por ele utilizado em sua atividade profissional;

V - de veículo de propriedade de Embaixada, Representação Consular, de Embaixador e de Representante Consular, bem como de funcionário de carreira diplomática ou de serviço consular, quando façam jus a tratamento diplomático, e desde que o respectivo país de origem conceda reciprocidade de tratamento;

VI - de ônibus ou micro-ônibus empregados exclusivamente

no transporte público de passageiros, urbano ou metropolitano, devidamente autorizados pelos órgãos competentes;

VII - de máquina de terraplanagem, empilhadeira, guindaste e demais máquinas utilizadas na construção civil ou por estabelecimentos industriais ou comerciais, para monte e desmonte de cargas;

VIII - de veículo com mais de 20 (vinte) anos de fabricação (grifo nosso).

Considerando a aprendizagem baseada em problema (PBL) e questões mais contemporâneas voltadas ao IPVA, por fim, o governo paulista alterou a legislação para cobrança de IPVA para PCD, retirando a isenção de algumas pessoas portadoras de necessidade especiais, excluindo os direitos do deficiente, no que tange a dispensa por lei do pagamento de IPVA e deixando, tão somente, o direito para as pessoas com deficiência mais graves, por meio do Decreto nº 65.337/2020 que regulamenta a Lei Estadual Paulista n.17.293/2020.

A questão levou o Ministério Público de São Paulo a questionar o direito da pessoa com deficiência, pois a Lei Estadual nº 13.296, de 23 de dezembro de 2008, ora a já comentada Lei do IPVA paulista, até o final do ano passado, disciplinava o regime tributário do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA e concedia isenção às pessoas com deficiência, nos seguintes termos:

Artigo 13. Lei 13.296/2008. É isenta do IPVA a propriedade: III - de um único veículo, de propriedade de pessoa com deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autista.

§ 1º-A - Relativamente à hipótese prevista no inciso III: 1. a isenção aplica-se a veículo:

a) novo, cujo preço de venda ao consumidor sugerido pelo fabricante, incluídos os tributos incidentes, não seja superior ao previsto em convênio para a isenção do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS nas saídas destinadas a pessoas com deficiência;

b) usado, cujo valor de mercado constante da tabela de que trata o § 1º do artigo 7º desta lei não seja superior ao previsto no convênio mencionado na alínea “a” deste item;

A grande questão que o Ministério Público de São Paulo defende a coletividade é a alteração do artigo 13, inciso III e a inserção do parágrafo 5º do artigo 13 da Lei 13.296/2008 pela Lei Estadual paulista n. 17.293/2020 regulamentada pelo Decreto n. 65.337 de 07 de dezembro de 2020, excluindo o direito das pessoas deficientes à isenção do IPVA. Senão vejamos:

Artigo 13. Lei 13.296/2008 - É isenta do IPVA a propriedade: III - de um único veículo, de propriedade de pessoa com deficiência física severa ou profunda **que permita a condução de veículo automotor especificamente adaptado e customizado para sua situação individual**. (Inciso III com redação dada pela Lei nº 17.293, de 15/10/2020, grifos nossos).

(...)

§ 5º - O proprietário de veículo adquirido anteriormente a publicação desta lei com benefício da isenção do IPVA deverá, para manutenção do benefício, efetuar o recadastramento do veículo para atendimento ao disposto nos §§ 1º e 2º neste artigo. (Artigo 13-A acrescentado pela Lei nº 17.293, de 15/10/2020) (grifo nosso).

Contudo, o Ministério Público de São Paulo ingressou com ação judicial e conseguiu suspender o fim da isenção de IPVA para pessoas com deficiência leve e moderada através do processo judicial n. 2006269-89.2021.8.26.0000.

Na petição inicial da ação civil pública sob processos n. processo n. 2006269-89.2021.8.26.0000, o Ministério Público de São Paulo alega o seguinte:

Com efeito, o “pulo do gato”, o “jabuti” inserido no texto legal que resultou em inconstitucional discriminação, excluindo-se a quase totalidade das pessoas deficientes condutoras da isenção do IPVA, que criou “categorias” distintas de deficientes, está consubstanciado no art. 13, III, da Lei Estadual nº. 13.296, de 23 de dezembro de 2008, alterada pela nova Lei nº. 17.293/2020. Assim, segundo o novo diploma legal, em princípio, não estariam mais isentos da cobrança de IPVA os veículos automotores que contenham, por exemplo, apenas câmbio automático e direção hidráulica vindos de fábrica. Com o novo regramento cria-se discriminação inconstitucional, inclusive, entre as próprias pessoas deficientes, haja vista que

as que adquirirem veículo sem adaptações individualizadas, para condução própria, seriam tributadas, enquanto as que comprarem carro com alguma adaptação individual não o seriam. A diferenciação ilegal - ferindo os princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade, da não discriminação, da isonomia tributária, à mobilidade pessoal com a máxima independência possível, à acessibilidade e à inclusão social - trata, por via transversa, como fato gerador da tributação ou da isenção, não a condição vulnerável do contribuinte deficiente, mas pelo tipo de adaptação implementada no veículo. Tal discriminação gerou, como esperado, indignação entre as pessoas com deficiência, sendo que dezenas e dezenas de representações foram encaminhadas a esta Promotoria de Justiça de Direitos Humanos – Área da Pessoa com Deficiência (...) Não bastassem todos estes princípios constitucionais que são violados pela norma ora questionada, esta afronta, de igual sorte a LEI BRASILEIRA DE INCLUSÃO (Lei Federal nº. 13.146/2.015). O art. 4º, *caput*, da LBI, no mesmo sentido da normativa constitucional, prevê que “toda pessoa com deficiência tem direito à igualdade de oportunidades com as demais pessoas e não sofrerá nenhuma espécie de discriminação”. Por sua vez, o art. 8º do mesmo diploma legal assegura que: “Art. 8º É dever do Estado, da sociedade e da família assegurar à pessoa com deficiência, com prioridade, a efetivação dos direitos referentes à vida, à saúde, à sexualidade, à paternidade e à maternidade, à alimentação, à habitação, à educação, à profissionalização, ao trabalho, à previdência social, à habilitação e à reabilitação, ao transporte, à acessibilidade, à cultura, ao desporto, ao turismo, ao lazer, à informação, à comunicação, aos avanços científicos e tecnológicos, à dignidade, ao respeito, à liberdade, à convivência familiar e comunitária, entre outros decorrentes da Constituição Federal, da Convenção sobre os Direitos das Pessoas com Deficiência e seu Protocolo Facultativo e das leis e de outras normas que garantam seu bem-estar pessoal, social e econômico.” O art. 46 da LBI também determina que: “Art. 46. O direito ao transporte e à mobilidade da pessoa com deficiência ou com mobilidade reduzida será assegurado em igualdade de oportunidades com as demais pessoas, por meio de identificação e de eliminação de todos os obstáculos e barreiras ao seu acesso.” Como visto, a norma estadual ora questionada deve ser interpretada à luz dos princípios constitucionais de proteção e inclusão dos deficientes.



Diante desta petição inicial e da não concessão de liminar com urgência, o Ministério Público recorreu em 2ª instância no Tribunal de Justiça de São Paulo. E assim, o resultado de momento na decisão de Agravo de Instrumento no Tribunal de Justiça pela 5ª Câmara de Direito Público, no dia 22 de janeiro de 2021, proferida pelo Desembargador Relator Nogueira Diefenthaler é o que segue abaixo na íntegra:

1. Trata-se de agravo de instrumento interposto pelo Ministério Público de São Paulo nos autos da ação civil pública ajuizada contra a Fazenda do Estado de São Paulo, em face da r. decisão reproduzida a fls. 278/284, por meio da qual a DD. Magistrada a quo indeferiu a tutela provisória de urgência visando à imediata suspensão do pagamento do IPVA em relação aos contribuintes portadores de deficiência que tinham isenção de recolhimento no exercício de 2020, até que a Fazenda Pública estadual realize a análise ou reanálise, caso a caso, dos requerimentos ou recadastramentos efetivados pelos contribuintes com deficiência grave ou severa, avaliados nos termos do art. 2º, da Lei nº 13.146/2015 (Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência), sem as novas exigências trazidas pela Lei estadual nº 17.293/2020 e pelo Decreto estadual nº 65.337/2020. Sustenta, em síntese, haver ilegalidade e inconstitucionalidade na cobrança do IPVA de condutores portadores de deficiência, em razão das alterações promovidas pela Lei estadual nº 17.293/2020, que alterou a Lei estadual nº 13.296/2008. Afirma que o novo diploma legal estabelece que deficientes graves e severos, mas que podem conduzir seu veículo, só terão direito à isenção se tiverem um carro individualmente adaptado, ao passo que os deficientes não condutores podem ter o veículo sem adaptação. Deste modo, segundo o recorrente, “Cria-se uma distinção absolutamente ilegal onde a Constituição e as leis não o fazem - entre os deficientes não condutores e os deficientes graves/severos condutores e, entre estes, a distinção de que NÃO estariam mais isentos da cobrança de IPVA os que não tiverem veículos adaptados (os que contenham, por exemplo, apenas câmbio automático e direção hidráulica/elétrica de fábrica). A diferenciação ilegal, ferindo, entre vários outros, o princípio da igualdade tributária, trata como fato gerador da tributação ou da isenção não a condição vulnerável do contribuinte deficiente, mas o tipo de adaptação implementada no veículo.”

(destaques originais). Diz, ainda, que a r. decisão agravada foi fundamentada na inocorrência de violação os princípios da capacidade contributiva e da anterioridade tributária, o que não foi ventilado na petição inicial. Requer a concessão de efeito ativo em sede de liminar e, a final, o provimento do recurso.

**2. Defiro a antecipação da tutela, com fundamento no art. 1.019, I, do CPC. Ao menos a princípio, verifica-se que a nova exigência estabelecida pela Lei estadual nº 17.293/2020 para a concessão da isenção do IPVA, qual seja, a de que o veículo seja necessariamente adaptado para a situação individual de cada motorista, acaba por criar discriminação indevida entre os motoristas portadores de deficiência, em prejuízo daqueles que possuem deficiência grave ou severa mas que não necessitam de veículo adaptado, em aparente violação ao princípio constitucional da isonomia.**

O periculum in mora também se acha presente, de vez que teve início o prazo para recolhimento do IPVA e, como noticiado pelo recorrente, há motoristas com deficiência grave ou severa que estão tendo seus requerimentos de isenção indeferidos com base nas novas exigências (grifos nosso).

No dia 28 de janeiro de 2021, consta a anotação do ingresso de embargos de declaração pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo e que aguarda decisão do Desembargador Relator para tentar impedir a suspensão da isenção de IPVA para PCD.

Eis que diante da decisão judicial da 5ª Câmara de Direito Público, surge outra questão jurídica. E a pessoa deficiente que pagou a 1ª parcela do IPVA, mantida a decisão judicial de suspensão de IPVA para PCD?

Estas pessoas com deficiência que já pagaram a 1ª parcela do IPVA ano 2021, terão direito a requerer pela via administrativa ou judicial pela repetição do indébito tributário, ou ainda, compensação tributária com outro imposto estadual, se lei estadual permitir a compensação tributária, mantida a decisão judicial acima.

### *Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação*

A base legal do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) está no artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 291-292):

Embora o imposto deva ser instituído pela lei ordinária de cada ente tributante, a Constituição estabelece que a lei complementar trace normas gerais a serem observadas por todos eles. Tais normas constam dos arts. 35 e seguintes do CTN, mas devem ser vistas com cuidado porque a Constituição (que é posterior e superior ao CTN) alterou sensivelmente o perfil desse tributo. Realmente, após a CF/88, as transmissões onerosas e entre vivos de bens imóveis passaram à competência dos Municípios, que as tributam com o ITBI. Aos Estados foram reservadas apenas as transmissões decorrentes da morte (p. ex., decorrentes de herança) e as doações. Os arts. 35 e seguintes do CTN, portanto, devem ser vistos com esse cuidado, e aplicam-se, dentro do possível, tanto ao ITBI como ao ITCD.

No âmbito estadual paulista, a base legal está na Lei nº 10.705 de 28 de dezembro de 2000, alterada pela Lei nº 10.992, de 21 de dezembro de 2001 e pela Lei nº 16.050, de 15 de dezembro de 2015, e ainda no Decreto-Lei Paulista nº 46.655/02 e suas alterações nos Decretos 49.015, de 06 de outubro de 2004, Decreto n. 55.002, de 09 de novembro de 2009, Decreto nº 56.588, de 24 de dezembro de 2010 e Decreto nº 56.693, de 27 de janeiro de 2011.

A atual Constituição reformulou inteiramente esta espécie impositiva, bipartindo-a, para atribuir aos Estados o imposto sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos (ou seja, as transmissões a título gratuito – art. 155, II), e aos Municípios, o imposto sobre transmissão inter-vivos de bens imóveis por ato oneroso (art. 156, III, CF/88).

Tratando-se da transmissão causa mortis ou doação de bens imóveis aplica-se à espécie o princípio da territorialidade que outorga esta receita tributária ao Estado da situação do bem.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 292):

Os fatos que podem ser colhidos como “geradores” do dever de pagar o ITCD, pelas leis estaduais (ou do Distrito Federal), são as transmissões de quaisquer bens e direitos (móveis ou imóveis), desde que decorrentes de doação ou morte. Assim, caso a transmissão decorra da morte (causa mortis), incidirá

o ITCMD, independentemente de serem os bens móveis ou imóveis. Nas transmissões inter-vivos, o ITCMD também incide independentemente de se tratar de bem móvel ou imóvel, mas desde que se trate de doação (transmissão não onerosa).

O ITCMD Respeita o princípio da anterioridade. Súmula 112, STF: “O ITCMD é devido a alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado Segundo afirma (2018, p. 292):

O fato gerador do ITCMD é a transmissão, vale dizer, a mudança na propriedade do bem ou do direito. No caso da herança, ou do legado, essa transmissão ocorre no momento da morte do de cujus. Não importa se o imposto só vem a ser formalizado e exigido algum tempo depois. Isso é relevante para determinar a legislação aplicável, pois pode ocorrer de o sujeito morrer e a alíquota do imposto ser alterada posteriormente. Nesse caso, o imposto será devido pela alíquota vigente na ocasião da morte, e não pela alíquota posteriormente alterada.

O lançamento do ITCMD é por declaração no site da fazenda pública. No Estado de São Paulo, o inventariante ou o seu advogado deve acessar o sítio eletrônico denominado: [https://www10.fazenda.sp.gov.br/ITCMD\\_DEC/Default.aspx](https://www10.fazenda.sp.gov.br/ITCMD_DEC/Default.aspx).

Como o ITCMD não possui legislação federal vigente, deve se seguir as legislações estaduais competentes para a instituição, arrecadação e fiscalização do mencionado imposto.

No Estado de São Paulo, a regra está na Lei 10705/00 e suas alterações e mais precisamente no Regulamento do ITCMD, Decreto 46.655 de 1º de abril de 2002 e suas alterações.

Artigo 1º. Decreto 46.655/02. O imposto incide sobre a transmissão de qualquer bem ou direito havido):

I - por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória;

II - por doação.

§ 1º - Nas transmissões referidas neste artigo, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros, legatários ou donatários.

§ 2º - Compreende-se no inciso I deste artigo a transmissão de bem ou direito por qualquer título sucessório, inclusive o fideicomisso.

§ 3º - A legítima dos herdeiros, ainda que gravada, e a doação com encargos, sujeitam-se ao imposto como se não o fossem.

§ 4º - No caso de aparecimento do ausente, fica assegurada a restituição do imposto recolhido pela sucessão provisória.

§ 5º - Estão compreendidos na incidência do imposto os bens que, na divisão de patrimônio comum, na partilha ou adjudicação, forem atribuídos a um dos cônjuges, a um dos conviventes, ou a qualquer herdeiro, acima da respectiva meação ou quinhão.

O sujeito ativo são os Estados e Distrito Federal, conforme ao artigo 155, Inciso II da Constituição Federal de 1988. Já o sujeito passivo são os beneficiários dos bens ou direitos recebidos e os doadores.

O fato gerador do ITCMD merece uma observação importante do Professor Eduardo Sabbag (2017, p. 1605):

O momento do fato gerador deve ser o do respectivo registro da escritura de transmissão, no caso de bens imóveis, em face da condição de ser este o momento em que a transmissão se opera em relação a terceiros, perante o Direito Civil. Na mesma esteira, é sabido que o fato gerador do ITCMD segue o do ITBI, cujo fato imponible também se perfaz na transmissão da propriedade, mediante a transcrição do documento competente no Registro de Imóveis. Há quem sustente, todavia, que não podemos nos ater à condição única de o momento do fato gerador ser o do respectivo registro da escritura de transmissão, no caso de bens imóveis. Isso porque, em tal situação, estaríamos reconhecendo que o fato gerador atrelar-se-ia a uma atividade estatal, o que é absolutamente impossível na seara do fato gerador de impostos. Assim, devemos entender o fato gerador deste imposto, no caso de bens imóveis doados, como toda a formalidade tendente à transmissão dos direitos da propriedade, desde a lavratura da escritura até o registro na respectiva circunscrição imobiliária. Posto isso, o momento do fato imponible não seria aquele pertinente ao “Registro”, pois ele seria o último de uma série de atos, já existindo consenso pleno entre as partes, autorizando a recolha do tributo.

A base de cálculo é o valor de mercado em condições normais dos bens móveis e imóveis transmitidos. No mínimo para bens imóveis, a base de cálculo é sobre o valor venal na data da abertura da sucessão (falecimento), conforme se depreende da leitura do artigo 12 do Decreto 46.655 de 2002, ora Regulamento do ITCMD).

O Estado de São Paulo concede isenções para ITCMD, prevista no artigo 6º do Decreto nº 46.655 de 2002. Senão vejamos:

Artigo 6º, Decreto nº 46.655 de 2002 - Fica isenta do imposto:

I - a transmissão “causa mortis”:

a) de imóvel de residência, urbano ou rural, cujo valor não ultrapassar 5.000 (cinco mil) Unidades Fiscais do Estado de São Paulo - UFESPs e os familiares beneficiados nele residam e não tenham outro imóvel;

b) de imóvel cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs, desde que seja o único transmitido;

c) de ferramenta e equipamento agrícola de uso manual, roupas, aparelho de uso doméstico e demais bens móveis de pequeno valor que guarneçam os imóveis referidos nas alíneas anteriores, cujo valor total não ultrapassar 1.500 (mil e quinhentas) UFESPs;

d) de depósitos bancários e aplicações financeiras, cujo valor total não ultrapassar 1.000 (mil) UFESPs;

e) de quantia devida pelo empregador ao empregado, por Institutos de Seguro Social e Previdência, oficiais ou privados, verbas e prestações de caráter alimentar decorrentes de decisão judicial em processo próprio e o montante de contas individuais do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e do Fundo de Participações PIS-PASEP, não recebido em vida pelo respectivo titular;

f) na extinção do usufruto, quando o nu-proprietário tiver sido o instituidor;

II - a transmissão por doação:

a) cujo valor não ultrapassar 2.500 (duas mil e quinhentas) UFESPs;

b) de bem imóvel para construção de moradia vinculada à programa de habitação popular;

c) de bem imóvel doado por particular para o Poder Público.

§ 1º - Ficam também isentas as transmissões “causa mortis” e sobre doação de quaisquer bens ou direitos a entidades sem fins lucrativos, cujos objetivos sociais sejam vinculados à promoção dos direitos humanos, da cultura ou à preservação do meio ambiente, observado o procedimento para reconhecimento de isenção na forma prevista no artigo 9º.

§ 2º - Na hipótese de transmissão por doação, deverá constar expressamente dos respectivos instrumentos o valor do bem e o fundamento legal que deu base à isenção.

§ 3º - Na hipótese prevista na alínea “a” do inciso II, os tabeliães e serventuários responsáveis pela lavratura de atos que importem em doação de bens ficam obrigados a exigir do donatário declaração relativa a doações isentas recebidas do mesmo doador, conforme disposições estabelecidas pela Secretaria da Fazenda.

§ 4º - Relativamente às hipóteses previstas nas alíneas “a” e “b” do inciso I, considera-se o valor total e as características de cada imóvel, e não o valor correspondente ao quinhão de cada herdeiro ou legatário. (Parágrafo acrescentado pelo Decreto 56.693, de 27-01-2011; DOE 28-01-2011).

Atualmente, importante saber que para o ano de 2021, uma Unidade Fiscal de Valor do Estado de São Paulo (UFESP), corresponde ao valor de R\$ 29,09 (vinte e nove reais e nove centavos).

Portanto, o limite de 5000 UFESPs para isenção está na quantia monetária de R\$ 145.450,00 (Cento e quarenta e cinco mil e quatrocentos e cinquenta reais). Já o limite de 2.500 UFESPs está na quantia monetária de R\$ 72.725,00 (Setenta e dois mil e setecentos e vinte e cinco reais). Já o limite de 1.000 UFESPs está na quantia monetária de R\$ 29.090,00 (vinte e nove mil e noventa reais).

Quanto às alíquotas do ITCMD são fixadas livremente pelos Estados, respeitado o máximo fixado pelo Senado Federal por meio da Resolução n. 9/92 em 8%.

No Estado de São Paulo, segundo o Decreto 46.655 de 2002, o artigo 29 preceitua que a alíquota será de 4%. Senão vejamos:

Artigo 29. Decreto 46.655 de 2002. A alíquota do imposto de 4% (quatro por cento) e será aplicada sobre o valor fixado para base de cálculo.

O ITCMD é um imposto que necessita do lançamento por declaração, conforme preceitua o artigo 147 do Código Tributário Nacional (CTN). E assim, existe possibilidade de multa sobre o ITCMD em declaração extemporânea da morte do de cujus para a fazenda pública estadual.

E assim reza o artigo 38 do Decreto nº 46.655 de 2002. Senão vejamos:

Artigo 38 Decreto nº 46.655 de 2002. - O descumprimento das obrigações principal e acessórias, instituídas pela legislação do Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCMD, fica sujeito às seguintes penalidades

I - independente de notificação, no inventário ou arrolamento que não for requerido dentro do prazo de 60 (sessenta) dias da abertura da sucessão, o imposto será calculado com acréscimo de multa equivalente a 10% (dez por cento) do valor do imposto; se o atraso exceder a 180 (cento e oitenta) dias, a multa será de 20% (vinte por cento);

II - por meio de lançamento de ofício:

a) em decorrência de omissão do contribuinte, responsável, serventuário de justiça, tabelião ou terceiro, o infrator fica sujeito à multa correspondente a uma vez o valor do imposto não recolhido;

b) apurando-se que o valor atribuído à doação, em documento particular ou público, tenha sido inferior ao praticado no mercado, aplicar-se-á aos contratantes multa equivalente a uma vez a diferença do imposto não recolhido, sem prejuízo do pagamento desta e dos acréscimos cabíveis;

c) o descumprimento de obrigação acessória, estabelecida na legislação do ITCMD, sujeita o infrator à multa de 10 (dez) UFESPs.

Neste caso, um exemplo para aprendizagem baseada em problemas (PBL): João e Maria, casados no regime de comunhão parcial de bens desde 01.04.2012, adquiriram um apt. em 2017 no município de Santos/SP no valor venal de R\$ 120 mil reais, João falece com Covid-19 em 30.11.2020 no mesmo município e deixa 1 filho maior e 1 filho menor de idade, sendo o valor venal atual de 2021 constante



no lançamento da inscrição imobiliária do imóvel na quantia de R\$ 359.563,00 (Trezentos e cinquenta e nove mil e quinhentos e sessenta e três reais). O filho maior do falecido procura um advogado no dia 02 de fevereiro de 2021. Este advogado ingressa com ação judicial em 10 de fevereiro de 2021. O Juiz concede despacho inicial e ordena o recolhimento do ITCMD com multa. Neste caso, incide o ITCMD, por ser mais que 5.000 UFESPS, ou seja, 145.450,00 (Cento e quarenta e cinco mil e quatrocentos e cinquenta reais) no ano de 2021. Maria não paga o ITCMD, pois bem já é dela. Só incide o ITCMD nos 50% da parte do direito ao bem imóvel dos filhos, sendo 4% sobre metade do bem, sendo a base de cálculo a quantia de R\$ 179.781,50 (cento e setenta e nove mil e setecentos e oitenta e um reais). Logo, ITCMD será 4% sobre a base de cálculo acima mencionada, ou seja, o ITCMD a ser pago será de R\$ 7.191,26 (sete mil, cento e noventa e um reais e vinte e seis centavos), por cada herdeiro em sua cota parte de 25% para cada filho, sendo o valor a pagar de ITCMD para cada filho em suas quitas partes de ITCMD, a quantia de R\$ 3.595,63 (Três mil quinhentos e noventa e cinco reais e sessenta e três centavos) em guia Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais (DARE).

No presente caso de aprendizagem baseada em problema (PBL), existe alguma multa a pagar sobre o ITCMD pela demora da abertura de inventário e pagamento do imposto?

Certamente, Sim. Já se passaram 60 dias da data do falecimento do *de cujus*. Logo, R\$ 7.191,26 (sete mil, cento e noventa e um reais e vinte e seis centavos) x 10% = R\$ 712,12 (setecentos e doze reais e doze centavos), acrescido ao valor do ITCMD, totalizando o valor principal com a multa na quantia de R\$ 7.903,38 (sete mil novecentos e três reais e trinta e oito centavos), acrescido de atualização monetária e juros de mora, se for o caso, conforme a legislação estadual.

O artigo 39 do Decreto nº 46.655 de 2002, preceitua sobre os juros de mora. Senão vejamos:

Artigo 39 Decreto nº 46.655 de 2002. O débito decorrente de multa fica também sujeito à incidência dos juros de mora, quando não pago no prazo fixado em auto de infração ou

notificação.

Parágrafo único - Os juros de mora incidem a partir:

1 - do segundo mês subsequente ao da lavratura do auto de infração e imposição de multa;

2 - nos demais casos, a partir do dia seguinte àquele em que ocorra a falta de pagamento.

Enfim, o ITCMD deve ser observado com atenção pelos herdeiros, pois ao não realizar a transmissão da propriedade, qualquer venda do imóvel ou móvel não possui fé pública e validade para terceiros.

## Impostos Municipais

A base legal dos impostos municipais está inserida no artigo 156, inciso I, II e III e seus parágrafos da Constituição Federal, bem como nos artigos 32 a 34, 35 a 42 do Código tributário Nacional para o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e o Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), respectivamente, e ainda, no que tange ao Imposto sobre a Prestação de Serviços sobre Qualquer Natureza (ISSQN), o contido na Lei Complementar Federal nº 116/03, alterada pela Lei Complementar Federal n. 157/2016 e Lei Complementar Federal n. 175/2020.

Pensar que são nas cidades que ocorrem a maioria das relações jurídicas do cotidiano tributário, pois os serviços de educação, lazer, entretenimento, comércio, profissionais liberais estão vinculados ao ISSQN, bem como os cidadãos residem nas cidades e estão atrelados ao IPTU, e ainda, as compras e vendas e imóveis tem a hipótese de incidência do ITBI, quando da venda realizada, nasce deste fato gerador, mais receita ao município.

### *Imposto Sobre a Prestação de Serviços Sobre Qualquer Natureza (ISSQN)*

Primeiramente, o termo “serviço”, na definição do Dicionário Michaelis (2000), representa um “[...] ato ou ação útil aos interesses de alguém; favor; obséquio”.

O ISSQN é de competência municipal, estatuída no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal de 1988.

A disciplina do ISS, historicamente, construída no Decreto-lei nº 406/68 e sua lista anexa, foi recepcionada pela atual Constituição.

Reconstruída, conforme determina o artigo 146 da Carta Magna de 1988, surgiu a Lei Complementar nº 116/03 e nova redação e inclusão de textos pela Lei Complementar 157/16 e Lei Complementar 175/20, determinando regras atuais, e a lista anexa de serviços, sujeitos à incidência do imposto.

Frisa-se, com o desenvolvimento tecnológico e a natural evolução do setor de prestação de serviços, várias atividades novas surgiram. Ampliação!

A Lei Complementar nº 116/03 e nova redação e inclusão de textos pela Lei Complementar 157/16 e Lei Complementar 175/20 também equacionam a questão relativa ao local do pagamento do imposto, objeto de muita dúvida e polêmica entre os contribuintes e municípios, que se sentem autorizados a cobrar o imposto sobre as prestações de serviços realizadas dentro dos seus respectivos territórios.

Fato gerador é a prestação de serviços por empresas ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, bem como estes serviços estão incluídos na lista no anexo da LC 116/03 e LC 157/16, sendo 40 itens e subitens.

Alguns exemplos de serviços: construção e limpeza (Item 7 e subitens), de turismo, hospedagem (Item 9 e subitens), entretenimento e lazer (item 12 e subitens), de transportes de passageiros (item 16 e subitens), serviços portuários e logísticos (item 16 e subitens), serviços de advocacia (item 17 e subitens), serviços de informática e congêneres (item 1 e subitens incluídos pela LC 157/16), aplicação de tatuagens, piercings e congêneres (Item 6, subitem incluído pela LC 157/16) e a modificação também promovida pela Lei Complementar nº 175/2020.

Os serviços enumerados na referida lista (anexo da LC 116/03. Alterações pela LC 157/16 e LC 175/20) ficam sujeitos apenas ao

ISS, ainda que a prestação envolva fornecimento de mercadorias.

Tal fornecimento, com prestação de serviços não especificados na lista, fica sujeito ao ICMS.

Com relação ao sujeito ativo são os municípios e o Distrito Federal, detentores da competência tributária prevista no artigo 156 da Carta Magna. Já os sujeitos passivos, são os contribuintes que prestam serviços.

O artigo 5º da Lei Complementar n. 116/2003 é claro e expreso neste sentido. Senão vejamos: “Art. 5o Contribuinte é o prestador do serviço”.

Os autônomos são contribuintes do ISSQN.

A pessoa física que admitir, para o exercício da sua atividade profissional, mais do que dois empregados ou um ou mais profissionais na mesma habilitação do empregador, o empreendimento instituído para prestar serviços com interesse econômico. E a empresa entendida como qualquer pessoa jurídica, inclusive a sociedade civil ou de fato, que exercer atividade prestadora de serviços.

E assim, prestador do serviço, seja ele profissional autônomo ou empresa pagará ISSQN.

Mas tem situações que o prestador de serviço também vende mercadorias. Neste caso, segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 307):

Em regra, a prestação de um serviço se submete apenas ao ISS, mesmo quando efetuada juntamente com o fornecimento das mercadorias necessárias ao serviço. Exemplificando, se um dentista substitui peças de um “aparelho ortodôntico” de um de seus clientes, o ISS não incidirá apenas sobre o valor do seu serviço (com a incidência do ICMS sobre o valor dos brackets ou das “ligas” utilizadas). Não. O ISS incidirá sobre todo o valor cobrado, globalmente considerado. Isso, repita-se, em regra, ou seja, sempre que não houver disposição em contrário na “lista de serviços”. Quando a lista de serviço expressamente diz o contrário, como acontece com o serviço de conserto de veículos, por exemplo, o fornecimento das peças e partes empregadas pelo prestador do serviço se submete ao ICMS, separadamente, incidindo o ISS apenas

sobre o serviço em si mesmo (item 14.01 da lista anexa à LC nº 116/2003). Quanto ao fornecimento de mercadorias com a simultânea prestação de serviços em bares, restaurantes e estabelecimentos similares, não incide o ISS, mas apenas o ICMS, sobre o valor total da operação (Súmula 163 do STJ).

A hipótese de incidência é a prestação de serviços determinada na lista em anexo a Lei Complementar n. 116/03, alterada pela Lei Complementar 157/16 e Lei Complementar 175/20, sendo composta do item e subitens 1 ao 40.

O fato gerador é o serviço prestado no domicílio do prestador de serviço ou do tomador de serviço, lugar aonde deverá ser recolhido nas hipóteses descritas no artigo 3º da Lei Complementar n.116/03 e suas alterações até os dias atuais. Senão vejamos:

Art. 3º Lei Complementar 116/03. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1o do art. 1o desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas,

parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descasamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; (Resolução dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congênera a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01;

XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09.

No entendimento de Cláudio Carneiro (2018, p. 106), a caracterização da prestação de serviços para efeitos de ISSQN exige ainda a análise dos seguintes requisitos:

a) Prestação de serviço: temos aqui dois conceitos que devem estar obrigatoriamente associados. O “serviço” que é qualquer atividade, o próprio trabalho a ser executado ou, até, qualidade de quem serve outrem, como, por exemplo, a uma construção de uma casa. De outro lado verifica-se a necessidade da “prestação”, isto é, trata-se de uma obrigação de fazer algo em proveito alheio, com o esforço humano, em função do intelecto, ou apenas fisicamente. Já o ICMS, por exemplo, é uma obrigação de dar. Enfim, “prestação” é um negócio jurídico. Essa concepção é importante, pois conforme o já exposto em respeito ao art. 110 do CTN, a definição do que vem a ser serviço para o Direito Tributário deve concordar com a do Direito Civil. Por esses motivos foi editada a Súmula Vinculante 31 do STF: É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. b) Caráter econômico: esse elemento diz respeito à remuneração, ou seja, o lucro obtido pelo serviço prestado, o caráter oneroso do serviço prestado. Nesse sentido, o autosserviço ou o serviço prestado sem onerosidade (gratuito)<sup>179</sup> não se sujeitam à incidência do ISS. A título de exemplo, entender diferente permitiria incidir o ISSQN pela carona oferecida em seu carro por um amigo. c) Habitualidade: no serviço prestado sem habitualidade não ocorrerá a hipótese de incidência do ISSQN<sup>180</sup>. d) Lista de

serviços: é oportuno ressaltar que somente serão tributados em ISSQN os serviços expressamente elencados na lista anexa à LC n. 116/2003, contudo, apesar do entendimento de que o rol nela contido seja taxativo (tipicidade vertical fechada), admite-se interpretação extensiva (tipicidade horizontal aberta) de alguns itens, como, por exemplo, serviços de informática e congêneres. A expressão “congêneres” permite que o legislador municipal adapte (através de lei) as hipóteses de tributação desde que estejam presentes também todos os elementos anteriormente abordados.

A base de cálculo do ISSQN está no artigo 7º da Lei complementar 116/03. Vejamos: Art. 7o. “A base de cálculo do imposto é o preço do serviço”.

No que tange as alíquotas do ISSQN, o artigo. 8º da Lei Complementar nº 116/03, determina que:

Art. 8º LC n. 116/03. As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

I – (VETADO).

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Contudo houve a inclusão do artigo 8º-A e parágrafos pela Lei Complementar 157/2016. Senão vejamos:

Art. 8º-A. Lei Complementar 157/16. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no *caput*, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar.

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2o deste artigo gera, para



o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula.

Todo contrato de prestação de serviço gera ISS, em regra! Mas tem os casos conflituosos, veremos a seguir!!

Serviços de transporte interestadual ou intermunicipal não é ISSQN, sendo competência dos Estados o ICMS, conforme artigo 155, inciso II da Constituição Federal de 1988.

Serviços de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior, também incide ICMS.

Contudo, bom tomar cuidado, pois incide ISSQN, conforme a Lei Complementar n. 116/03 e redação da Lei Complementar n. 157/16, lista anexa: no item 16.01 - Serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros. (Redação dada pela LC 157/16) e no item 16.02 - Outros serviços de transporte de natureza municipal. (Incluído LC 157/16).

## *ISSQN e os Comentários da Lei Complementar 157/16*

A Lei Complementar n. 157/16 nos remete a uma reflexão muito importante tributária, os municípios são fontes de arrecadação do cotidiano de mão de obra que presta serviços. Após a reforma trabalhista, as empresas vêm estabelecendo muitas parcerias com pessoas jurídicas no formato de Microempreendedores ou até mesmo microempresa, e diante disso, a arrecadação de ISSQN tem aumentado os cofres públicos das receitas municipais.

Nesta toda, o pensamento contemporâneo de Ana Carolina de Souza dos Santos e Lucas Coutinho (2019, p. 97):

Considerando que o ISS é a principal fonte de recursos dos municípios, cabe observar que sua doutrina de arrecadação passou por algumas alterações, por meio da supracitada Lei Complementar nº 157/2016, sob a justificativa de se ajustar à atual realidade brasileira e promover a diminuição da Guerra Fiscal entre os municípios.

E a atual realidade brasileira é justamente a contratação de prestadores de serviço ao invés do emprego formal celetista, caracterizando no mundo contemporâneo a importância do ISSQN.

Incluiu serviços no artigo 3º LC/116/03 que por exceção devem ser pagos no local do tomador de serviços e não do domicílio do prestador de serviço que é a regra do *caput* do mesmo artigo 3º da Lei Complementar 116/03. Senão vejamos as principais mudanças:

Art. 3º LC 116/03 alterada pela LC 157/06. O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local:

(...)

XII - do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descasamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios;

(...)

XVI - dos bens, dos semoventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

(...)

XIX - do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa;

(...)

XXIII - do domicílio do tomador dos serviços dos subitens 4.22, 4.23 e 5.09;

XXIV - do domicílio do tomador do serviço no caso dos serviços prestados pelas administradoras de cartão de crédito ou débito e demais descritos no subitem 15.01

XXV - do domicílio do tomador do serviço do subitem 15.09.

Nesse passo, devem pagar no domicílio do tomador de serviços: os serviços do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, des-

cascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios; dos bens, dos se-moventes ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou moni-torados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista ane-xa; serviços do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo item 16 da lista anexa; serviços de planos de medicina de grupo ou individual e convênios para pres-tação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres; Serviços de outros planos de saúde que se cumpram através de ser-viços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário; serviços de planos de atendimento e assistência médico-veterinária; serviços de agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (**leasing**), de franquia (**franchising**) e de faturização (**factoring**); e serviço s de arrendamento mercantil (**leasing**) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obriga-ções, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (**leasing**).

E a Lei Complementar 157/16 também trouxe outros serviços na lista em anexo a LC 116/03, tais com os serviços de informática, no item 1 da LC 116/03.

A tecnologia vem assegurando alterações de serviços no mun-do, nosso país não é diferente, pois no mundo globalizado a *internet* chega com velocidade através do Streaming.

Com esta inovação tecnológica, surge o *streaming* como con-corrente dos serviços de comunicação em sinal de televisão por assi-natura e onerosa no Brasil, como por exemplo, o *streaming* passou a ser o concorrente da empresa NET.

O *Streaming* tem a sua definição como sendo, uma tecnologia que envia informações multimídia, através da transferência contínua de dados, utilizando redes de computadores, especialmente a Inter-net.

Diante da concorrente televisão por assinatura e fechada com cabos de fibra, a vantagem dos serviços de *streaming* é que permite uma maior velocidade no envio dos dados, e que estes são armazenados de forma temporária nos dispositivos, não ocupando espaço em disco, facilitando a eficiência do serviço de informática.

Exemplos de *streaming* são a plataforma Netflix, Amazon Prime Vídeo, Disney Pus, sendo que essa tecnologia é utilizada para transmitir conteúdo em vídeo (filmes e séries).

Na área tributária, a questão do Streaming, se situa na alteração pela Lei Complementar 157/16 no item 1.09 da lista anexo a Lei Complementar 116/03, tendo como hipótese de incidência o serviço de Disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da *internet*, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdo pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado, de que trata a Lei no 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS, item 1.09).

Verdade é que o serviço de comunicação onerosa é tributado pelo ICMS, conforme artigo 155, Inciso II da Constituição Federal de 1988.

E aí surge um conflito na doutrina, incide ICMS ou ISS, quanto ao *streaming*.

De acordo com a doutrina tributária, a cobrança do ISSQN sobre os serviços de *streaming* é passível de inconstitucionalidade, pois estes não caracterizam uma prestação de serviço de alguém para outrem. No entanto, a jurisprudência compreende que sua cobrança é legítima, uma vez que empresas atuantes nesse segmento estão prestando um serviço aos seus consumidores (Barbosa, 2017; Maria, 2018).

A Súmula 334 do Superior Tribunal de Justiça é clara e expressa: “O ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”.

Para a tecnologia do *streaming* funcionar, o usuário precisa da *internet*, portanto, por lógica o ICMS não incide no serviço de provedores de acesso à *internet*.

E considerando estar expresso na lista de serviços da Lei Complementar 157/16 no item 1.03, ao *streaming* incide ISSQN, por ser de competência dos municípios.

E mais, não pode haver bitributação, como preconiza ao artigo 155, inciso IX, alínea b da Carta Magna de 1988 é claro e expresso também: “incidirá também (...) b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios”;

A guerra fiscal pelo *streaming* no Estado de São Paulo teve a seguinte direção.

No âmbito estadual paulista, o Decreto Estadual nº 63.099/2017, publicado em 22.12.2017, alterou disposições do RICMS, também incluindo o *streaming* como tributável pelo ICMS.

Contudo, a Portaria CAT nº 24/2018, publicada em 01.04.2018, que dispõe sobre incidência do ICMS em operações com bens digitais, a partir de *sites* e plataformas eletrônicas, “excluiu” as operações de *streaming* do campo de incidência do ICMS, focando em “(i) operações com bens digitais padronizados, que sejam transferidos via download ou sejam acessados pela nuvem; e (ii) conteúdo de áudio, vídeo, imagem e texto transferidos via download ao usuário.

E para findar o tema, reporta-se abaixo a um Recurso Especial (RESP) n. 1.826.645 - RS que a empresa 3BR Tech Desenvolvimento de *Websites* e Softwares S.A. insurgiu-se de forma litigiosa em última instância contra o Município de Porto Alegre/RS, e que não foi dado provimento no STJ, tendo o seguinte entendimento do Ministro Relator Herman Benjamin. Senão vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ISS SOBRE STREAMING E DOWNLOADS DE CONTEÚDO PELA INTERNET. OFENSA AO ART. 1.022 DO CPC NÃO DEMONSTRADA. DEFICIÊNCIA NA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. CONTROVÉRSIA SOLVIDA PELA CORTE DE ORIGEM COM FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL E EM LEGISLAÇÃO LOCAL. SÚMULA 280/STF. 1. Hipótese em que o Tribunal local consignou (fl. 41, e-STJ): “Vigência da lei municipal nº 809/2016 posterior à publicação e à produção dos

efeitos da LC 157/2016, em respeito aos princípios da anuidade tributária e da anterioridade nonagesimal, na medida em que o tributo só passou a ser exigido a partir de 30-3-2017”. 2. Não se conhece de Recurso Especial em relação à ofensa ao art. 1.022 do CPC quando a parte não aponta, de forma clara, o vício em que teria incorrido o acórdão impugnado. Aplicação, por analogia, da Súmula 284/STF. 3. Além disso, não se configura a ofensa ao art. 1.022 do CPC/2015, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado. 4. A insurgente restringe-se a alegar genericamente ofensa aos arts. 141 e 371 do CPC sem, contudo, demonstrar de forma clara e fundamentada como o aresto recorrido teria violado a legislação federal apontada. Incide na espécie, por analogia, o princípio estabelecido na Súmula 284/STF. 5. Não se pode conhecer da irrisignação contra a ofensa aos dispositivos legais invocados, uma vez que não foram analisados pela instância de origem. Ausente, portanto, o requisito do prequestionamento, o que atrai, por analogia, o óbice da Súmula 282/STF. 6. Apesar de terem sido invocados dispositivos legais, o fundamento central da controvérsia é de cunho eminentemente constitucional e amparado em legislação local, a saber, a Lei Complementar municipal 809/2016. Sendo assim, destaco a inviabilidade da discussão em Recurso Especial de matéria constitucional e de suposta afronta a matéria local, sob pena de usurpação da competência do Supremo Tribunal Federal e em virtude do disposto na Súmula 280/STF, *in verbis*: “Por ofensa a direito local não cabe Recurso Extraordinário”. 7. Recurso Especial não conhecido.

E mais, no relatório do voto do acórdão do Ministro Herman Benjamin no STJ, referente ao RESp nº 1.826.645 - RS (2019/0169839-1), julgado em 08/10/19 e publicado no DJU em 18/10/19 e com trânsito em julgado no dia 18/11/19, restou claro e cristalino: “Sobre a adequação da lei complementar municipal à lei complementar federal, a vigência da LCM nº 809/2016 é posterior à publicação e à produção dos efeitos da LC nº 157/2016, em respeito aos princípios da anuidade tributária e da anterioridade nonagesimal, na medida em que o tributo só passou a ser exigido a partir de 30-3-2017”.

Neste passo, o *streaming* incide ISS em outros municípios no Brasil, desde que já tenha sido regulado por Lei Complementar Muni-

cipal, seguindo as designações conferidas pela lista em anexo da Lei Complementar Federal nº 116/03, alteradas pela Lei Complementar Federal nº 157/16.

## *ISSQN e os Comentários da Lei Complementar nº 175/2020*

Importante também frisar a recente Lei Complementar n. 175/2020 que altera a Lei Complementar n. 116/2003.

A recente Lei Complementar n. 175/2020, estabelece um padrão nacional de obrigação acessória do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), de competência dos Municípios e do Distrito Federal, incidente sobre os serviços previstos nos subitens 4.22, 4.23, 5.09, 15.01 e 15.09 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, conforme preceitua o artigo 1º da mencionada Lei.

E ainda, a LC 175/2020, altera dispositivos da referida Lei Complementar e prevê uma regra de transição para a partilha do produto da arrecadação do ISSQN entre o Município do local do estabelecimento prestador e o Município do domicílio do tomador relativamente aos serviços de que trata, cujo período de apuração esteja compreendido entre a data de publicação desta Lei Complementar e o último dia do exercício financeiro de 2022, conforme preceitua o artigo 1º da mencionada Lei.

E também, a presença do direito digital tributário está na Lei Complementar 175/2020, pois o artigo 2º da lei expressa que O ISSQN devido em razão dos serviços referidos no art. 1º será apurado pelo contribuinte e declarado por meio de sistema eletrônico de padrão unificado em todo o território nacional.

E mais, O sistema eletrônico de padrão unificado de que trata o *caput* do artigo 2º da LC 175/20, será desenvolvido pelo contribuinte, individualmente ou em conjunto com outros contribuintes sujeitos às disposições desta Lei Complementar, e seguirão leiautes e padrões definidos pelo Comitê Gestor das Obrigações Acessórias do ISSQN (CGOA), nos termos dos art. 9º a 11 desta Lei Complementar.

Neste passo, segundo as novidades trazidas pela LC 175/2020, o contribuinte deverá franquear aos Municípios e ao Distrito Federal acesso mensal e gratuito ao sistema eletrônico de padrão unificado utilizado para cumprimento da obrigação acessória padronizada. E quando o sistema eletrônico de padrão unificado for desenvolvido em conjunto por mais de um contribuinte, cada contribuinte acessará o sistema exclusivamente em relação às suas próprias informações. E os entes competentes dos Municípios e o Distrito Federal acessarão o sistema eletrônico de padrão unificado dos contribuintes exclusivamente em relação às informações de suas respectivas competências, conforme resta nos parágrafos do artigo 2º da mencionada lei.

Considerando que a obrigação acessória está no artigo 113, parágrafo 2º do CTN, importante também saber que o prazo para o lançamento por declaração será até o 25º dia do mês seguinte ao de ocorrência dos fatos geradores, conforme esclarece o artigo 3º da Lei Complementar 175/2020.

Mas não confundir com a obrigação principal que é pagar o ISSQN. Esta reza o artigo 7º da Lei Complementar n. 175/20. Senão vejamos:

Artigo 7º LC 175/20. O ISSQN de que trata esta Lei Complementar será pago até o 15º (décimo quinto) dia do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores, exclusivamente por meio de transferência bancária, no âmbito do Sistema de Pagamentos Brasileiro (SPB), ao domicílio bancário informado pelos Municípios e pelo Distrito Federal, nos termos do inciso III do art. 4º.

Salienta-se que os entes com competência fiscal municipal e distrital federal, devem fornecer as seguintes informações diretamente no sistema eletrônico do contribuinte, conforme definições do Comitê Gestor das Obrigações Acessórias (CGOA) do ISSQN e o artigo 4º da LC 175/2020 é bem claro em quais informações devem constar no sistema eletrônico do contribuinte: I - alíquotas, conforme o período de vigência, aplicadas aos serviços referidos no art. 1º desta Lei Complementar; II - arquivos da legislação vigente no Município ou no Distrito Federal que versem sobre os serviços referidos no art.



1º desta Lei Complementar; e III - dados do domicílio bancário para recebimento do ISSQN.

Agora é muito importante o contribuinte saber que o artigo 4º, parágrafo 3º da mencionada Lei Complementar 175/20, deixa bem nítido que “É de responsabilidade dos Municípios e do Distrito Federal a higidez dos dados que esses prestarem no sistema previsto no *caput*, sendo vedada a imposição de penalidades ao contribuinte em caso de omissão, de inconsistência ou de inexatidão de tais dados”.

Município que exigir o cadastro de prestador de serviço para pagar ISSQN sem a devida atenção ao que diz o artigo 5º da LC 175/2020, sofrerá mandado de segurança ou até mesmo ação declaratória ou ação anulatória de débito fiscal. Senão vejamos o texto do artigo 5º da recente Lei do ISSQN:

Art. 5º, LC 175/20. Ressalvadas as hipóteses previstas nesta Lei Complementar, é vedada aos Municípios e ao Distrito Federal a imposição a contribuintes não estabelecidos em seu território de qualquer outra obrigação acessória com relação aos serviços referidos no art. 1º, inclusive a exigência de inscrição nos cadastros municipais e distritais ou de licenças e alvarás de abertura de estabelecimentos nos respectivos Municípios e no Distrito Federal.

Uma outra observação importante é sobre a emissão de notas fiscais que ficarão dispensados os serviços de administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres e também os serviços de Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing). Senão vejamos o que preceitua o artigo 6º da Lei Complementar n. 175/2020:

Art. 6º LC 175/20. A emissão, pelo contribuinte, de notas fiscais de serviços referidos no art. 1º pode ser exigida, nos termos da legislação de cada Município e do Distrito Federal, exceto para os serviços descritos nos subitens 15.01 e 15.09, que são dispensados da emissão de notas fiscais.

Inexiste responsabilidade subsidiária ou por substituição, conforme preceitua o artigo 8º da Lei Complementar 175/20:

Art. 8º, LC 175/20. É vedada a atribuição, a terceira pessoa, de responsabilidade pelo crédito tributário relativa aos serviços referidos no art. 1º desta Lei Complementar, permanecendo a responsabilidade exclusiva do contribuinte.

Enfim, resta também importante a questão prevista no artigo 13 da Lei Complementar 175/20, pois confere um prazo para os meses de janeiro, fevereiro e março de 2021 para o pagamento e declarar o lançamento do ISSQN até dia 15 de abril de 2021. Senão vejamos:

Art. 13 da LC 175/20. Em relação às competências de janeiro, fevereiro e março de 2021, é assegurada ao contribuinte a possibilidade de recolher o ISSQN e de declarar as informações objeto da obrigação acessória de que trata o art. 2º desta Lei Complementar até o 15º (décimo quinto) dia do mês de abril de 2021, sem a imposição de nenhuma penalidade.

## Situações de Aprendizagem com ISSQN

**Uma aprendizagem baseada em problemas (ABP) é a industrialização por encomenda, sendo uma das espécies de operações que dá ensejo a muitas discussões entre ICMS e ISS.**

A industrialização sob encomenda é a operação pela qual um estabelecimento encomendante remete insumos para industrialização por outro estabelecimento denominado industrializador, que realiza a industrialização por conta e ordem do encomendante.

Os Municípios, em geral, entendem que nessas operações incide o ISS, já os Estados apontam que deve incidir o ICMS. E aí, o que incide??

Sabemos que a tributação pelo ICMS exclui a do ISS e vice-versa.

Primeiramente, STJ entendeu simplesmente, que qualquer operação de “industrialização por encomenda”, elencada na Lista de Serviços da Lei Complementar 116/2003 (lista de serviços do ISS) caracterizaria como prestação de serviço, fato jurídico tributável pelo ISS, não se enquadrando nas hipóteses de incidência do ICMS. REsp

888852/ES, REsp 1.097.249/ES, AgRg no Ag 1.279.303/RS e AgRg no Ag 1362310 / RS).

Entendimento não prevalece mais. Cuidado!

Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) 4389 MC, relatado pelo Min. Joaquim Barbosa e julgado em 13/04/2011, o STF decidiu sob outro enfoque.

A ADIn analisou as operações de industrialização por encomenda de embalagens personalizadas destinadas à integração ou utilização direta em processo subsequente de industrialização ou de circulação de mercadoria.

AADIn 4389 MC, o STF entendeu que: “Quando um estabelecimento encomendante contrata a industrialização de um determinado produto por outro estabelecimento industrializador, incidirá o ICMS se o produto resultante da industrialização sob encomenda for ser utilizado como insumo, ou comercializado pelo estabelecimento encomendante”.

Por outro lado, existe os Embargos de Declaração (EDcl) no Agravo Regimental (AgRg) no Agravo de Recurso Especial (AREsp) nº 103409/RS, 18/06/2012.

O STJ apreciou a questão da industrialização sob encomenda na hipótese de produção de cartões magnéticos sob encomenda para uso próprio da empresa, vale dizer, em hipótese em que o produto resultante da encomenda não será utilizado como insumo ou mercadoria.

O STJ, fez referência à decisão do STF proferida na ADI 4389, mas apontou que o caso em análise se tratava de outra hipótese, qual seja, industrialização de produto por encomenda para ser utilizado pela própria empresa.

E como o produto encomendado não seria utilizado como insumo ou mercadoria, concluiu que no caso incidiria o ISS.

Resumindo, STF e o STJ entendem que:

a) o ISS não incide nas operações de industrialização sob encomenda de bens e produtos que serão utilizados como insu-

mos em processo de industrialização ou de circulação de mercadoria, pois incidirá o ICMS.

b) Por outro lado, quando o produto industrializado sob encomenda for destinado para uso da própria empresa encomendante na qualidade de consumidora final, incidirá o ISS.

**E mais outra situação de aprendizagem baseada em problemas (PBL), ocorre no caso de Softwares! Incide ISSQN ou ICMS nos softwares?**

Primeiramente, com base no Decreto-Lei nº 406/68, o STF acolheu a tese de que o *software* é serviço, sujeito ao ISS, quando desenvolvido por encomenda direta do adquirente/consumidor; e é mercadoria, sujeita ao ICMS, quando desenvolvido para ser vendido em série (*software* de prateleira).

Neste sentido, o STJ no REsp Nº 814.075 – MG que teve como Ministro Relator Luiz Fux, exarou o seguinte entendimento em 2005: “Os programas de computação, feitos por empresas em larga escala e de maneira uniforme são mercadorias de livre comercialização no mercado passíveis de incidência do ICMS. Já os programas elaborados especialmente para certo usuário exprimem verdadeira prestação de serviço sujeita a ISS”.

Então o contrato de prestação de serviços de desenvolvimento de *software* personalizado para um usuário, incide ISS.

Empresas que fizerem programas de computador para comercialização livre no mercado é ICMS.

Mas o Convênio ICMS 181/2015, autoriza a cobrança do imposto nas operações com *software*, jogos eletrônicos, aplicativos e congêneres, inclusive os disponibilizados por download.

O acordo estabelece ainda que a carga tributária decorrente dessa cobrança deve corresponder a, no mínimo, 5% do valor da operação.

A vantagem da tributação do ISS, é que a alíquota (máxima de 5%) pode ser menor que a alíquota do ICMS (de 5 a 18%, dependendo do Estado), apesar de que, na legislação do ISS, não há direito de

crédito, como no ICMS.

Ressalve-se, contudo, que para o afastamento da incidência tributária do ICMS, se faz necessário consulta específica ao órgão fazendário do respectivo estado.

Uma solução intermediária, e razoável, será tributar o suporte físico (se houver) pelo ICMS (creditando-se do imposto na aquisição do mesmo), e o licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação pelo ISS, observando-se, ainda, a questão da tributação exigida pelo Convênio ICMS 181/2015.

### *Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana*

Primeiramente, a base legal do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) está no artigo 156, inciso I da Constituição Federal de 1988 e nos artigos 32 a 34 do Código Tributário Nacional (CTN), cabendo aos municípios.

Frisa-se o que diz Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 303): “O Distrito Federal também pode instituir o IPTU, assim como o ITBI e o ISS, considerando-se a sua natureza “híbrida”, que faz com que ele possa instituir tanto os impostos de competência estadual como os impostos de competência municipal (CF/88, art. 147)”.

O IPTU é um imposto direto, ou seja, não há transferência de seu ônus para terceiro.

O IPTU é imposto real, por não cogitar de peculiaridades da pessoa do contribuinte, antes centrar-se na matéria tributável.

O IPTU é imposto fiscal, na medida em que visa à obtenção de recursos para os municípios.

O IPTU é imposto proporcional, por aplicar alíquotas não variáveis segundo o montante das bases de cálculo, podendo ser progressivas.

O lançamento do IPTU é feito de ofício, tanto ordinariamente, como diante de eventual insuficiência, omissão ou incorreção em lançamento anterior.

Importante também ressaltar os aspectos constitucionais, no que se refere aos princípios da anualidade, anterioridade, proporcionalidade, não confisco seletividade, legalidade, isonomia e progressividade.

O princípio da anualidade, todas as mudanças em regras de base de cálculo, alíquotas, entra em vigor no 1º dia do ano seguinte.

Já o princípio da anterioridade, todas as regras do IPTU do ano, serão baseadas em lei do ano anterior.

O princípio da seletividade, conforme o artigo 156, par. 1º e o Art. 156, par. 1º. II da Constituição Federal de 1988 - “ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel”.

E o princípio da Progressividade, resta preceituado no artigo 182, parágrafo 4º da Carta Magna de 1988, quanto ao âmbito extrafiscal para regular o meio ambiente das cidades e zelar pela urbanização assertiva no município, tendo como escopo a esta regra, estimular o cumprimento da função social da propriedade através de um agravamento da carga tributária suportada pelo proprietário do solo urbano que não promove seu adequado aproveitamento.

Mas existe a progressividade, também com o advento da E.C 29/00, o IPTU, recebeu características interessantes quantos as alíquotas, sendo progressivas no âmbito fiscal. Atualmente, existe 2 (duas) variações: alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, conforme prevê o artigo 156, parágrafo 1º, Inciso I da Carta Magna, quando preceitua que “ser progressivo em razão do valor do imóvel; e o que prevê o artigo 156, parágrafo 1º, Inciso II, da Carta Magna, quando preceitua que “ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

O princípio da legalidade possui interessantes Súmulas e jurisprudências sobre aplicação ao IPTU. Tais como:

Súmula 160 do STJ. Majoração do valor venal. “É defeso, ao Município, atualizar o IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária”.

Revista do Direito TJRJ, n. 55 abr/jun 2003, p. 143: “Majoração do valor venal. “O que a Constituição exige é que a norma geral e

abstrata, criadora ou aumentadora de tributo, seja estabelecida por lei, em sentido formal. Não se exige que também o cálculo do valor venal do imóvel tenha que ser efetivado por lei”.

O princípio da Isonomia também está no IPTU, segundo o entendimento do STF no RE 154.027/SP, STF, 2ª T. Re. Min., Carlos Velloso. DJU. 20.02.98. Senão vejamos: “Isonomia. Diferenciados prazos para pagamento do Imposto. “Princípio isonômico: a sua realização está no tratar iguais com igualdade e desiguais com desigualdade. No caso, o número de prestações do IPTU teve por base beneficiar com prazo de pagamento mais dilatado os contribuintes menos favorecidos de recursos”.

O sujeito passivo do IPTU é o Contribuinte que seja proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título, conforme prevê o artigo 34 do Código Tributário Nacional.

E assim, o locatário desde o REsp 818.618/RJ STJ, 1ª turma, Rel. Min. José Delgado. Publica no Diário da Justiça da União em 02.05.06 do STJ, se entende que: locatário é parte ativa ilegítima para impugnar lançamento do IPTU, pois não se enquadra na sujeição passiva como contribuinte e nem como responsável tributário (art. 121 a 123 do CTN).

O fato gerador do IPTU é aquele que se depreende da compra de um imóvel, ingresso em domínio útil ou posse de bem imóvel. Neste passo, o IPTU, de competência dos municípios, incide sobre a propriedade predial e territorial urbana e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, localizado na zona urbana do município, conforme prevê o art. 32, *caput* do Código Tributário Nacional.

As observações quanto ao fato gerador do IPTU, são que a propriedade depende do título registrado no Cartório de Registro de Imóveis (art. 1228, CC); já o domínio útil é o direito de construir ou plantar mediante o pagamento a título gratuito devidamente registrado em Cartório (art. 1369, CC); e a posse é o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes a propriedade (art. 1.196 do CC). Possuidor com o *animus domini*. Assim, jamais o locatário ou

comodatário.

A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora da zona considerada urbana.

Salienta-se que existe cobrança de IPTU, se o imóvel possuir as características do artigo 32, par. 1º do CTN. Senão vejamos:

Art. 32. § 1º do CTN. Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;

II - abastecimento de água;

III - sistema de esgotos sanitários;

IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;

V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

A base de cálculo é o valor venal do imóvel, segundo o artigo 33 do CTN. O Valor venal é o que foi gasto na construção do imóvel, mais o valor estimado do terreno, baseado em sua área. É um valor determinado pela prefeitura em relação ao imóvel específico, sendo sobre tal a incidência do IPTU.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 303):

A base de cálculo do imposto, vale dizer, aquela grandeza que será submetida à aplicação de uma alíquota, para a determinação da quantia de tributo devida, deverá ser o valor venal do imóvel. Trata-se do valor de mercado do imóvel, ou seja, “aquele que o bem alcançaria se fosse posto à venda, em condições normais”. Nessa avaliação não deve ser considerado o valor dos bens móveis mantidos, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade (CTN, art. 33, parágrafo único).



Enfim, no que tange as alíquotas, fica a critério de lies municipais, variando de um Município para outro, sendo admissível sua progressividade após a edição da Emenda Constitucional 29/2000. Importante frisar que de acordo com o que preceitua p parágrafo 1º do artigo 7º do Estatuto das Cidades (Lei 10.257/2001), resta estipulado que a alíquota máxima a ser aplicada para cobrança do IPTU progressivo no tempo é de 15%.

### *Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis*

Esse imposto é também conhecido como sisa (posse, origem do francês “saisine”), e voltou para a competência impositiva municipal com o advento da Constituição de 1988.

A Reforma implantada pela Emenda 18/65 havia transferido esse imposto para os Estados, abarcando a transmissão inter-vivos e a transmissão causa mortis (O CTN é de 1966).

A Constituição Federal de 1988, cindiu a lógica desse imposto atendendo às pressões estaduais e municipais e estabeleceu o ITCMD como competência dos municípios no artigo 156, inciso II.

De um lado, a Carta Magna de 1988 atribuiu aos municípios o imposto incidente sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos, a título oneroso e por atos *inter-vivos*; de outro lado, outorgou aos Estados a instituição do imposto sobre a transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos retornando, nesse particular, ao sistema da Constituição de 1946.

Da leitura do CTN, verifica-se que o artigo 35 faz menção a competência do Estado, mais o motivo é que não se separou o que é competência do ITBI e ITCMD neste artigo.

Aonde se lê, competência do Estado é para o ITCMD e, certamente, a competência é do município para o ITBI.

A Constituição Federal instituiu a imunidade tributária em relação a esse imposto, tornando insusceptível de tributação as transmissões decorrentes de conferência de capital, de fusão, de incorporação, de cisão ou de extinção de pessoas jurídicas, salvo se a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, a locação de bens imóveis ou o arrendamento mer-

cantil, conforme determina o artigo 156, parágrafo 2º, Inciso I da Carta Magna.

Sendo que esta imunidade contém regra específica nos artigos 36 e 37 do CTN. Senão vejamos:

Art. 36, CTN. Ressalvado o disposto no artigo seguinte, o imposto não incide sobre a transmissão dos bens ou direitos referidos no artigo anterior:

I - quando efetuada para sua incorporação ao patrimônio de pessoa jurídica em pagamento de capital nela subscrito;

II - quando decorrente da incorporação ou da fusão de uma pessoa jurídica por outra ou com outra.

Parágrafo único. O imposto não incide sobre a transmissão aos mesmos alienantes, dos bens e direitos adquiridos na forma do inciso I deste artigo, em decorrência da sua desincorporação do patrimônio da pessoa jurídica a que foram conferidos”.

Art. 37, CTN. "O disposto no artigo anterior não se aplica quando a pessoa jurídica adquirente tenha como atividade preponderante a venda ou locação de propriedade imobiliária ou a cessão de direitos relativos à sua aquisição.

§ 1º - Considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos 2 (dois) anos anteriores e nos 2 (dois) anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.

§ 2º - Se a pessoa jurídica adquirente iniciar suas atividades após a aquisição, ou menos de 2 (dois) anos antes dela, apurar-se-á a preponderância referida no parágrafo anterior, levando em conta os 3 (três) primeiros anos seguintes à data da aquisição.

§ 3º - Verificada a preponderância referida neste artigo, tornar-se-á devido o imposto, nos termos da lei vigente à data da aquisição, sobre o valor do bem ou direito nessa data.

§ 4º - O disposto neste artigo não se aplica à transmissão de bens ou direitos, quando realizada em conjunto com a da totalidade do patrimônio da pessoa jurídica alienante.

O fato gerador desse imposto está definido, com maior amplitude, no artigo 35 do CTN. Senão vejamos:

Art. 35, CTN. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I - a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II - a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III - a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Como o fato gerador foi definido na vigência da ordem constitucional antecedente, quando o imposto era de competência estadual, pergunta-se, deverá a lei complementar definir especificamente o fato gerador deste imposto municipal?

A Constituição Federal de 1988 prescreve em seu art. 146, III, letra a, que compete à lei complementar estabelecer a definição de tributos e de suas espécies, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

O art. 35 do CTN restou recepcionado pela Constituição de 1998, que se limitou a subdividir o imposto em transmissão *inter-vivos* a título oneroso, de um lado, e de outro lado, em *inter-vivos* a título gratuito e transmissão causa mortis.

A competência impositiva desse imposto é do Município da situação dos bens imóveis a serem transmitidos e dos direitos a eles relativos (art. 156, § 2º, II da CF). Assim, irrelevante que a escritura aquisitiva seja lavrada em outro Município ou em outros Estado.

Art. 41 do CTN – “O imposto compete ao Estado da situação do imóvel transmitido, ou sobre que versarem os direitos cedidos, mesmo que a mutação patrimonial decorra de sucessão aberta no estrangeiro”.

Logo: A reside em Praia Grande, possui um imóvel em Maresias que é vendido para B, ora comprador do imóvel de A, que reside em São Paulo. Quem será o sujeito ativo, bem como, onde deverá ser recolhido o ITBI?

Município de São Sebastião é que receberá o lançamento de declaração de “B” que é o comprador do imóvel de “A”, pois Maresias está contida naquele município.

Segundo Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 306):

O lançamento do ITBI, em regra, é feito por declaração. O contribuinte leva ao conhecimento da autoridade os elementos de fato indispensáveis à feitura do lançamento, e esta então calcula o imposto devido, notificando o contribuinte para pagá-lo ou impugná-lo, nos termos dos arts. 145 e 148 do CTN. E, como todo tributo, o ITBI também pode ser objeto de lançamento de ofício, caso se faça necessário corrigir alguma insuficiência ou irregularidade em recolhimentos anteriores.

Segundo o artigo 38 do CTN, a base de cálculo desse imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Ou seja, o que for declarado na compra e venda, mas não podendo ser inferior ao valor venal do bem imóvel.

E quanto às alíquotas, o Município é livre para dosar a carga tributária. Segundo o Professor Eduardo Sabbag (2017, p. 1527): “As alíquotas do ITBI são proporcionais, estabelecidas em lei municipal, incidindo em percentagem única sobre as bases de cálculo”.

Por último, se traz 2 (duas) aprendizagens baseadas em problemas (PBL).

### **Incide o imposto sobre a aquisição da propriedade por usucapião?**

Pela doutrina dominante, a transmissão pressupõe uma vinculação decorrente da vontade ou da lei entre o titular anterior (promitente) e o novo titular (adquirente). No usucapião não há transmissão, porque não há um alienante voluntário. Inexiste vínculo entre aquele que perde a propriedade e o que o adquire.

Daí a originalidade da aquisição, isto é, o direito do usucapiente não se funda no título anterior. Por isso diversos Tribunais de 2ª instância consideram inconstitucionais as leis que exigem o imposto nas aquisições por usucapião. Senão vejamos:

E o entendimento na Apelação Cível Nº 70015583131, Décima Nona Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: José Fran-

cisco Pellegrini, Julgado em 11/07/2006) foi neste sentido: “AÇÃO DE USUCAPIÃO. IMPOSTO DE TRANSMISSÃO (ITBI). NÃO-INCIDÊNCIA. Sendo o usucapião, modo originário de aquisição da propriedade, não incide imposto de transmissão”.

E existem outros entendimentos no mesmo sentido.

O TJMG - AI 17.162 - 1ª C. - rel. Des. Paulo Tinôco, in RJ 110/104: “No usucapião não há transmissão de bens, e sim aquisição originária, em correspondência com o direito que se perde. Indevido, portanto, o ITBI”

E o TJSC - AC 29.161 - 1ª C - Rel. Des. Protásio Leal - j. 30.8.89, in RJ 135/78: “Sendo o usucapião modo originário de adquirir a propriedade, lícito não será exigir do adquirente, conforme vem orientando a jurisprudência, o imposto de transmissão de bens imóveis. As obrigações fiscais necessárias ao registro de imóveis, de que fala o artigo 945 do CPC, são de outra qualidade, como o imposto territorial ou predial municipal”.

Outra aprendizagem baseada em problemas (PBL), **incide ITBI na arrematação de bem imóvel em praça pública?**

A incidência do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) na arrematação de imóvel em leilão público vem sendo objeto de discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Em termos legais, a legislação tributária municipal, de modo uniforme, considera a arrematação como fato gerador do ITBI, e por força dessa obrigatoriedade, os cartórios de registro imobiliário exigem a comprovação de recolhimento do imposto para promover o ato de transmissão.

Na opinião de Kiyoshi Harada (2010, p. 172): “a carta de arrematação não corresponde ao título de transmissão da propriedade, por ausência da pessoa do transmitente, sendo assim indevido o imposto.” O Superior Tribunal de Justiça, todavia, entende que, havendo previsão expressa na legislação municipal, é devido o ITBI na arrematação do imóvel, independentemente de ser este um modo originário ou derivado de aquisição da propriedade, como assim vem aquela corte decidindo. Senão vejamos o julgado do STJ pela 1ª Turma no RESP 863.893-PR, publicado no Diário da Justiça em 07/11/2006:

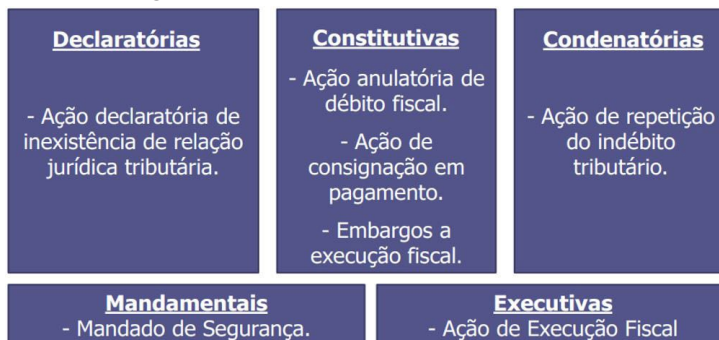
“Tributário. Imposto de transmissão inter-vivos. Base de cálculo. Valor venal do bem. Valor da avaliação judicial. Valor da arrematação. I - O fato gerador do ITBI só se aperfeiçoa com o registro da transmissão do bem imóvel. Tendo em vista que a arrematação corresponde à aquisição do bem vendido judicialmente, é de se considerar como valor venal do imóvel aquele atingido em hasta pública. Este, portanto, é o que deve servir de base de cálculo do ITBI”.

# CAPÍTULO 12

## PRÁTICA DAS AÇÕES TRIBUTÁRIAS CONTRA O FISCO

Os contribuintes podem ingressar com ações judiciais processuais tributárias contra a fazenda pública, possuindo legitimidade ativa processual para declarar a existência ou inexistência de uma relação jurídica tributária, declarar à ordem a segurança, pleitear a condenação ou constituir ou desconstituir um direito do ente fiscal federal, estadual ou municipal. Abaixo seguem as possíveis ações processuais tributárias.

**Figura 47 - Ações processuais tributárias.**



**Fonte: Aula dos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, no Curso de Direito Tributário – Teoria e Prática, na Escola Superior de Advocacia na OAB.**

Neste passo, a ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária, ação de repetição do indébito tributário, ação anulatória de débito fiscal, ação consignatória de pagamento de tributo e ainda, mandado de segurança contra exigência ilegal de tributo.

## Ação Declaratória

A ação declaratória é no sentido de declarar inexistência de uma relação jurídica tributária com o ente fiscal que objetive impor uma futura tributação e obrigação tributária que seja ilegal e que possa violar os princípios constitucionais tributários ou outros direitos previstos no sistema nacional tributário.

Nesta ação, o contribuinte (autor) não visa, “a priori”, litigar contra alguém, impugnar certo ato, condenar certa pessoa.

E também não é uma ação em que se almeja um provimento jurisdicional constitutivo (positivo ou negativo), sequer condenatório.

Na ação declaratória, o objetivo é obter uma sentença que venha a declarar: (i) a inexistência de relação jurídica tributária entre o contribuinte e o fisco; (ii) o modo de ser de uma obrigação tributária principal ou acessória; ou (iii) a autenticidade ou falsidade de certo documento.

Conseguindo êxito na ação, o contribuinte consegue um documento público (cópia da sentença transitada em julgado) que lhe permitirá provar a verdade que quer ver reconhecida, com força de coisa julgada.

É uma ação de conhecimento que segue o procedimento comum.

A construção desta inicial segue o art. 319 do Código de Processo Civil.

O **cabimento** da ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária tem como fundamento os artigos. 19 e 20 do CPC.

Senão vejamos o que preceitua o artigo 19 e 20 do CPC:

Art. 19, CPC. O interesse do autor pode limitar-se à declaração:

I - da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica;

II - da autenticidade ou da falsidade de documento.

Art. 20, CPC. É admissível a ação meramente declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.



A ação tem como objetivo declarar a existência ou a inexistência da relação jurídico-tributária, ou ainda de determinados aspectos do vínculo tributário (ex: possibilidade de efetuar deduções da base de cálculo, alíquota aplicável, etc.).

Pode também ser utilizada para esclarecer se existe, ou não, o dever de recolhimento de determinado tributo em certa situação.

Cabível a ação para qualquer espécie tributária.

A Ação Declaratória de Autenticidade de Documento tem utilidade, por exemplo, quando o Fisco nega certo direito ao contribuinte sob o argumento de que o documento por ele apresentado, requisito para o gozo do direito indeferido, é falso. O objetivo da ação, nesse caso, é obter provimento jurisdicional que afirme a autenticidade do documento questionado, para que, assim, o contribuinte possa usufruir do direito outrora negado pelo fisco.

Por sua vez, a Ação Declaratória de Falsidade de Documento seria útil na hipótese de alguém se encontrar na iminência de se tornar devedor de um tributo em razão de ter, supostamente, adquirido o bem a ser tributado, sendo que, na verdade, o documento que materializa a pretensa transação é falso. Neste cenário, o propósito da ação seria o de obter decisão judicial que afirmasse a falsidade do documento, o que teria o condão de impedir que o autor da ação se sujeitasse à incidência da exação.

As hipóteses muito comuns para o ajuizamento de uma declaratória são o Contribuinte querer:

I - ver reconhecido o seu direito de gozar de isenção.

II - ver afirmada a inexistência de relação obrigacional tributária nas condutas que pratica em razão de gozar de imunidade tributária decorrente da CF/88, a qual quer ver reconhecida.

III - ver afirmada a inexistência de relação obrigacional tributária nas condutas que pratica em razão de não praticar o fato gerador, postulando ser declarado que a conduta que pratica não materializa fato típico.

IV - ver reconhecida certa característica sua, certa qualidade,

para que, afirmada essa verdade, possa exercer certo direito que depende de tal reconhecimento.

Existem posicionamentos antigos do STJ sobre o caimento desta ação, sendo importante ressaltá-los:

Resp. n. 83.180-RS, 1ª. Turma, Rel. Min José Delgado, DJ 1.04.96, p. 9891, RSTJ 83\_74: a ação declaratória é cabível para declarar a existência ou a inexistência de uma obrigação tributária acessória ou principal. É o meio processual adequado para que o contribuinte obtenha a seu favor uma decisão judicial que estabilize, caracterize e individualize os limites da obrigação tributária em casos concretos.

EDRESP n. 4.796-PR, 1ª. Turma, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ 22.08.94, p. 21.209: o provimento declaratório não implica condenação, apenas declara, acerta, elucida, esclarece um determinado direito a seu preciso limite, não comportando, por isso, execução do declarado.

Existem posicionamentos novos do STJ quanto ao Cabimento:

Ação declaratória de inexistência de relação jurídica tributária  
No atual estágio do sistema do processo civil brasileiro não há como insistir no dogma de que as sentenças declaratórias jamais têm eficácia executiva. O art. 4º , parágrafo único , do CPC considera “admissível a ação declaratória ainda que tenha ocorrido a violação do direito”, modificando, assim, o padrão clássico da tutela puramente declaratória, que a tinha como tipicamente preventiva. Atualmente, portanto, o Código dá ensejo a que a sentença declaratória possa fazer juízo completo a respeito da existência e do modo de ser da relação jurídica concreta. 2. Tem eficácia executiva a sentença declaratória que traz definição integral da norma jurídica individualizada. Não há razão alguma, lógica ou jurídica, para submetê-la, antes da execução, a um segundo juízo de certificação, até porque a nova sentença não poderia chegar a resultado diferente do da anterior, sob pena de comprometimento da garantia da coisa julgada, assegurada constitucionalmente. E instaurar um processo de cognição sem oferecer às partes e ao juiz outra alternativa de resultado que não um, já prefixado, representaria atividade meramente burocrática e desnecessária, que poderia receber qualquer outro qualificativo, menos o de jurisdicional. (Resp. 588.202/PR, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Zavascki, DJ 25/02/2004, p. 123)

Ressalta-se a aprendizagem baseada em problemas (PBL), o **ajuizamento desta ação impede o lançamento tributário? Não.**

O fisco não só pode, como deve lançar o tributo para fins de constituição definitiva do crédito tributário, sob pena de decadência.

Uma coisa é lançar; outra, é cobrar.

**Como ficaria a situação do fisco se, em razão do ajuizamento desta ação por parte do contribuinte, a autoridade administrativa ficasse impedida de lançar e o contribuinte não conseguisse êxito na ação declaratória?**

O ajuizamento da ação não suspende, nem interrompe, o prazo de 5 anos para lançamento previsto no art. 173 do CTN (decadência).

**E se ocorrer o lançamento com a ação declaratória em curso?**

A declaratória converte-se (implicitamente) em anulatória. É que, constituído o crédito pelo lançamento, a mera declaração não adianta mais. Será preciso anular o lançamento (efeito constitutivo negativo).

Como não há depósito ou tutela antecipada, o contribuinte precisa urgentemente tentar suspender a exigibilidade do crédito tributário constituído, pois do contrário poderá ser executado a qualquer momento.

Em razão disso, pode-se pedir já na declaratória, que seja concedida tutela antecipada na eventual possibilidade de o fisco proceder o lançamento no curso da declaratória. Concedida a tutela, a exigibilidade do crédito estará suspensa (art. 151, V, do CTN).

Além disso, pode-se pedir que, na eventualidade de ocorrer lançamento durante o curso regular da declaratória, seja atribuída à sentença de procedência o efeito de não constituir direito, para fins de anulação do lançamento e extinção o crédito tributário correspondente.

A competência para julgar a ação declaratória, sendo um Tributo federal, a competência será da Justiça Federal. Já o Tributo Estadual ou municipal, a competência será da Justiça Comum Estadual,

conforme diz o Art. 109, parágrafo 3º da Constituição Federal.

Frisa-se que serão processadas e julgadas na justiça estadual, no foro do domicílio dos segurados ou beneficiários, as causas em que forem parte instituição de previdência social e segurado, sempre que a comarca não seja sede de vara do juízo federal, e, se verificada essa condição, a lei poderá permitir que outras causas sejam também processadas e julgadas pela justiça estadual.

Somente nas capitais dos estados e algumas regiões metropolitanas existem Vara da Fazenda Pública.

Não havendo vara da fazenda pública, o processo deve ser direcionado para uma das Varas Cíveis ou Vara da Comarca ou Foro (observar as regras de organização judiciária de cada Tribunal).

A ação meramente declaratória tem natureza jurídica de direito potestativo, sendo reputada imprescritível, ainda que o autor não tenha mais, a seu dispor, pretensão condenatória ou constitutiva.

Deste modo, o contribuinte que perdeu o prazo para a repetição do indébito, por exemplo, conserva o direito de ajuizar ação visando à mera declaração de que o recolhimento do tributo se deu de forma indevida (embora não possa mais repetir o indébito após o prazo). Mas se o contribuinte ajuíza uma ação declaratória cumulada com anulatória de débito fiscal, temos o entendimento do STJ abaixo.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AÇÃO DECLARATÓRIA. CONTEÚDO CONDENATÓRIO. PRESCRIÇÃO. 1. Hipótese em que o Tribunal de origem consignou que “o pedido da Apelante não envolve, por certo, pretensão meramente declaratória, buscando também o efeito constitutivo com a anulação de débito fiscal”. 2. Conforme pacífica jurisprudência do STJ, a ação meramente declaratória é imprescritível, exceto quando também houver pretensão condenatória. 3. Agravo Regimental não provido . STJ - AgRg no REsp 646.899 AL 2003/0215394-7.

Os pedidos na ação declaratória são:

- a) que seja julgada procedente a ação declaratória para fins de se declarar a inexistência de relação jurídico-tributária.
- b) caso seja realizado o lançamento no curso da ação declara-

tória, que seja concedida tutela provisória de urgência para o fim de se suspender a exigibilidade do crédito constituído, por força da regra disposta no art. 151, V, do CTN.

c) na eventualidade de ocorrer o lançamento durante o curso regular da declaratória, que seja atribuída à sentença de procedência o efeito desconstitutivo, para o fim de se anular o lançamento e se extinguir o crédito tributário correspondente.

d) citação do sujeito passivo na pessoa do representante legal.

e) permissão para produção de provas.

f) condenação do réu ao pagamento de honorários advocatícios, custas e despesas processuais.

E por fim, A ação declaratória possui um conteúdo econômico, devendo o respectivo valor ser o da vantagem financeira que terá o autor com o acolhimento do pedido. (STJ, Resp. 141.105-SP).

Logo, a presente ação não tem valor simbólico.

**Figura 48 - Modelo de Ação Declaratória de Inexistência de Relação Jurídica Tributária.**

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ DE DIREITO DA \_\_\_\_<sup>a</sup>  
VARA DA SUBSEÇÃO JUDICIÁRIA DE \_\_\_\_\_.**

(Razão social), pessoa jurídica de direito privado, com sede na (Rua), (número), (bairro), (CEP), (Cidade), (Estado), inscrita no CNPJ/MF sob o n.º xxxxxxx, e com inscrição Estadual nº xxxxxxx, representada por (Nome), (nacionalidade), (estado civil), (profissão), residente e domiciliado na (Rua), (número), (bairro), (CEP), (Cidade), (Estado), por seu advogado e bastante procurador que esta subscreve, instrumento de mandato incluso (Doc), com escritório profissional localizado na (Rua), (número), (bairro), (CEP), (Cidade), (Estado), onde de acordo com o artigo 39, inciso I, do Código de Processo Civil receberá as intimações, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, nos termos dos artigos 4.º e 282 do Código de Processo Civil, propor a presente

## **AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA**

Em face da UNIÃO FEDERAL, na pessoa do seu representante legal... pelos motivos de fato e de Direito a seguir expostos:

### **DOS FATOS**

A autora desenvolve a atividade de fabricação de aparelhos eletrônicos, conforme previsto em seu contrato social anexo à presente (Doc.), o que caracteriza fato gerador para o recolhimento de diversos tributos, dentre eles o Impostos Sobre Produtos Industrializados - IPI.

A União Federal, na data de xx/xx/xx, majorou a alíquota do Imposto de Produtos Industrializados por meio do Decreto nº xxxxxx, para atividade desenvolvida pela a autora no Estado de São Paulo.

### **DO DIREITO**

A Constituição Federal proíbe, conforme o disposto no Art. 151, I, seja instituído pela União tributo que não seja uniforme em todo o território nacional. Assim o referido decreto majora o tributo, tornando-o não uniforme para o Estado de São Paulo.

A redação do artigo 151, I, da Constituição diz textualmente o que a seguir é transcrito:

“Art. 151 - É vedado à União: (...)

O presente decreto é dessa forma inconstitucional, inexistindo a relação jurídico-tributária para que possa ser exigida e aplicada alíquota do imposto sobre os produtos industrializados majorada.

A doutrina ensina que:

A Jurisprudência corrobora com a afirmação do autor conforme verifica-se pelo julgado a seguir:

### **DA SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO**

A autora, efetuou depósito do montante integral da diferença entre a alíquota estipulada pelo decreto combatido, em atenção ao determinado pelo artigo 151, II, do Código Tributário Nacional e a anteriormente vigente, com a finalidade de ver suspensa a exigibilidade do crédito pelo fisco conforme comprova-se pelos documentos em anexo (Doc).

## **DO PEDIDO**

Por todo o acima exposto requer:

- a) a procedência da presente ação, sendo declarada a inexistência da relação jurídico-tributária entre as partes, com relação ao pagamento do Imposto sobre Produtos Industrializados dos materiais eletrônicos produzidos pela autora no Estado de São Paulo, por ser inconstitucional essa exigência;
- b) seja citada a ré, na pessoa de seu representante judicial;
- c) a condenação da ré no pagamento dos honorários de advogado bem como as custas e despesas processuais.

## **DAS PROVAS**

Protesta provar o que se alega, por todos os meios de prova em direito admitidos, especialmente por provas documentais.

## **DO VALOR DA CAUSA**

Dá-se o valor da causa de R\$ xxxxxx (valor por extenso) para todos os efeitos legais.

Temos em que,

Pede deferimento.

(Local, data, ano)

Advogado

OAB/SP

**Fonte: o autor.**

## **Ação Repetitória**

A ação de repetição do indébito tributário possui sua base legal prevista no artigo 1654 do Código Tributário Nacional.

O objeto desta ação é a restituição (devolução) do valor pago indevidamente pelo contribuinte ao fisco.

É uma ação de natureza condenatória em que se postula a condenação do ente tributante a devolver o que recebeu indevidamente por um suposto crédito tributário.

O instituto da repetição do indébito está fundado no art. 876 do CC, segundo a máxima de que quem recebeu o que não era devido fica obrigado a restituir.

É uma ação de conhecimento que segue o procedimento ordinário. Permite-se ao autor alegar toda e qualquer matéria de fato e de direito, bem como produzir todo e qualquer tipo de prova que seja necessária e oportuna.

A construção desta inicial segue os artigos 319 e ss. do CPC, devendo a petição inicial ser devidamente instruída com comprovante do pagamento indevido, sob pena de preclusão.

No direito tributário, o cabimento da ação está previsto no art. 165 do CTN. Vejamos:

Art. 165, CTN. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no §4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação [identificação] do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação [impropriedade técnica do CTN - Cobrança do tributo é vinculada, não sujeita a juízo de conveniência e oportunidade] ou rescisão de decisão condenatória.

Quando o texto diz “independentemente de prévio protesto”, significa que o devedor não precisa pagar alegando que o fez sob protesto, para que depois possa pleitear a restituição (a obrigação é *ex lege*).

Não se trata de restituição de tributo, mas de importância recolhida a título de tributo, que se apurou indevido.

Incongruência quanto à restituição do indébito parcial: a restituição será sempre total, pois inclui tudo que foi pago indevidamente.



Se o tributo foi pago a maior, só era indevida a parcela excedente, que deverá ser repetida integralmente.

Frisa-se que a ação repetitória pode ser cumulada, com ação anulatória: caso já tenha ocorrido novo lançamento, cobrando, uma vez mais, crédito tributário já adimplido. Ex: taxa inconstitucional que é cobrada todo ano e já foi paga nos anos anteriores e lançada no ano corrente; ou com ação declaratória: caso ainda não tenha ocorrido o lançamento, mas se está prestes a ocorrer. Ex: mesma taxa inconstitucional referida acima, que é cobrada todo ano e já foi paga nos anos anteriores e está em vias de ser lançada novamente.

O prazo para ação de repetição do indébito tributário está no artigo 168 do Código Tributário Nacional.

Art. 168, CTN. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

Existe uma polêmica dos tributos lançados por homologação (LC nº 118/05).

A Solução é que não existe mais diferença no prazo prescricional para o ajuizamento da ação de repetição de indébito conforme a modalidade de lançamento do tributo.

A antiga tese dos 5 + 5 só foi considerada válida até 09/06/2005 (data da produção de efeitos do art. 3º da LC nº 118/05).

Depois disso, o prazo de 5 anos sempre será contado a partir da data do efetivo pagamento.

E a aprendizagem baseada em problemas (PBL) chega a seguinte questão tributária, **e o pagamento de crédito tributário prescrito ou decaído?**

Débito civil prescrito é considerado obrigação natural, não cabendo repetição (art. 882 do CC/02). Senão vejamos: artigo 882,

CPC. “Não se pode repetir o que se pagou para solver dívida prescrita, ou cumprir obrigação judicialmente inexigível”.

Efeito do débito tributário prescrito ou decaído é diferente no Direito Tributário. Vejamos: Artigo 156, CTN. “Extinguem o crédito tributário:(...) V – a prescrição e a decadência”.

Por serem causas de extinção do crédito tributário, caso ocorra a prescrição ou a decadência do crédito e este venha a ser pago posteriormente, será cabível a repetição do indébito, vez que o valor pago já estava extinto (inteligência dos art. 156, V, e 165, I, do CTN).

Outra questão que envolve aprendizagem baseada em problemas (PBL). **Quem pode repetir, o contribuinte de fato ou de direito?**

O fisco sustentou e o STF aceitou por muito tempo a tese do *passing-on defense* que impedia a restituição do tributo ao contribuinte de direito, vez que este receberia duas vezes a quantia: uma do próximo agente da cadeia produtiva (embutido no preço recebido pela venda) e outra do próprio Fisco (se fosse aceita a restituição).

Assim, sendo o pagamento do tributo considerado indevido, restitui-lo ao contribuinte de direito implicaria enriquecimento sem causa deste.

Por esta teoria, o fisco alegava (e o STF chancelava) que entre o enriquecimento sem causa do particular e o do Estado, seria preferível este último. Seria uma decorrência lógica do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado.

A preferência pelo enriquecimento do Estado, pois, justificaria-se por este ser o representante dos interesses de toda a coletividade.

Esta teoria inspirou as súmulas 71 e 546 do STF e o art. 166 do CTN. Vejamos:

A Súmula 71 do STF – “Embora pago indevidamente, não cabe restituição de tributo indireto”. (13.12.1963) (verbete tacitamente revogado)

A Súmula 546 do STF – “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”. (03.12.1969).

Artigo 166 do CTN. A restituição de tributos que compoitem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Felizmente, tal entendimento (passing-on defense) mudou. O legitimado ativo será o contribuinte de direito. Senão vejamos:

AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. PROCESUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. COMBUSTÍVEIS. REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 4º, DA LEI N. 9.718/98 (REDAÇÃO ORIGINAL ANTERIOR À LEI N. 9.990/2000). AUSÊNCIA DE LEGITIMIDADE DO COMERCIANTE VAREJISTA (CONTRIBUINTE DE FATO - SUBSTITUÍDO) PARA PLEITEAR A REPETIÇÃO DE INDÉBITO PAGO PELA REFINARIA (CONTRIBUINTE DE DIREITO - SUBSTITUTO). TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA NA FORMA DO ART. 543-C, CPC. 1. Segundo o decidido no recurso representativo da controvérsia REsp. n. 903.394/AL, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, DJe de 26.04.2010, submetido ao rito do artigo 543-C do CPC, em regra o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para manejar a repetição de indébito tributário, ou qualquer outro tipo de ação contra o Poder Público de cunho declaratório, constitutivo, condenatório ou mandamental, objetivando tutela preventiva ou repressiva, que vise a afastar a incidência ou repetir tributo que entenda indevido. 2. No presente caso, a situação da empresa comerciante varejista de combustível (substituído tributário) é justamente a situação de contribuinte de fato, pois a redação original do art. 4º, da Lei n. 9.718/98 estabelece que as refinarias de petróleo é que figuram na qualidade de contribuinte de direito das exações ao PIS e COFINS (substitutos tributários). Sem legitimidade ativa a empresa comerciante varejista. 3. Superada a jurisprudência que reconhecia a legitimidade das empresas comerciantes varejistas de combustíveis desde que demonstrado que não repassaram o ônus financeiro do tributo aos consumidores finais ou que estejam autorizadas pelos consumidores a restituir o indébito (aplicação do art. 166, do CTN). 4. Agravo regimental não provido (AgRg no AgRg no REsp 1228837/PE, Rel. Mi-

nistro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013).

O tributo examinado (ICMS) é de natureza indireta. Apresenta-se com essa característica porque o contribuinte real é o consumidor da mercadoria objeto da operação (contribuinte de fato) e a empresa (contribuinte de direito) repassa, no preço da mercadoria, o imposto devido, recolhendo, após, aos cofres públicos o imposto já pago pelo consumidor de seus produtos. Não assume, portanto, a carga tributária resultante dessa incidência. Em consequência, o fenômeno da substituição legal no cumprimento da obrigação, do contribuinte de fato pelo contribuinte de direito, ocorre na exigência do pagamento do imposto do ICMS. A repetição do indébito e a compensação do tributo questionado não podem ser deferidas sem a exigência da repercussão. Ilegitimidade ativa da empresa em ver restituída a majoração de tributo que não a onerou, por não haver comprovação de que a contribuinte assumiu o encargo sem repasse no preço da mercadoria, como exigido pelo art. 166 do CTN. (REsp nº 593439/RS, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 31/05/2004, p. 21).

O contribuinte de fato (*in casu*, distribuidora de bebida) não detém legitimidade ativa ad causam para pleitear a restituição do indébito relativo ao IPI incidente sobre os descontos incondicionais, recolhido pelo “contribuinte de direito” (fabricante de bebida), por não integrar a relação jurídica tributária pertinente. (...) Deveras, o condicionamento do exercício do direito subjetivo do contribuinte que pagou o tributo indevido (contribuinte de direito) à comprovação de que não procedera a repercussão econômica do tributo ou à apresentação de autorização do “contribuinte de fato” pessoa que sofreu a incidência econômica do tributo, à luz do disposto no art. 166 do CTN, não possui o condão de transformar sujeito alheio à relação jurídica tributária em parte legítima na ação de restituição de indébito. À luz da própria interpretação histórica do art. 166 do CTN, dessume-se que somente o contribuinte de direito tem legitimidade para integrar o polo ativo da ação judicial que objetiva a restituição do “tributo indireto” indevidamente recolhido (...) (Resp. nº 903394, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24/06/2009).

Outra aprendizagem baseada em problemas. **Que medida preciso tomar para poder repetir tributo indireto?**

**Conforme o artigo 166 do CTN**, resumindo as provas para repetir indébito de tributo indireto: 1. Será necessário demonstrar que não houve a transferência do encargo financeiro ao contribuinte de fato 2. Se ocorreu a transferência do encargo ao contribuinte de fato, será necessário obter autorização expressa deste para repetir

**Figura 49 - Modelo de Ação de Repetição do Indébito Tributário**

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ DE DIREITO DA VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE SÃO PAULO.**

(Razão social), pessoa jurídica de direito privado, com sede na (Rua), (número), (bairro), (CEP), (Cidade), (Estado), inscrita no CNPJ/MF sob o n.º xxxx, e inscrição Estadual nº xxxxxxxx, representada pelo senhor (Nome), (nacionalidade), (estado civil), (profissão), inscrito no R.G. nº xxxx e CPF/MF nº xxxxxxx, por seu advogado e bastante procurador que esta subscreve, procuração em anexo (Doc), tendo seu escritório profissional localizado na (Rua), (número), (bairro), (CEP), (Cidade), (Estado), onde de acordo com o artigo 39, inciso I, do Código de Processo Civil, receberá as intimações, vem, respeitosamente, à presença de Vossa Excelência, nos termos do artigo 282 do Código de Processo Civil e artigo 165 do Código Tributário Nacional, propor a presente

**AÇÃO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO**

em face do ESTADO DE SÃO PAULO, na pessoa da Fazenda Pública do Estado de São Paulo pelos motivos de fato e de Direito a seguir aduzidos:

**DOS FATOS**

A (razão social) empresa devidamente constituída, contrato social incluso (Doc), desempenha suas atividades industriais, confeccionando e produzindo máquinas automatizadas, para a produção de calçados.

O maquinário produzido pela empresa, tem como destino o mercado exterior, conforme prevê o contrato social em anexo.

Ocorre que, o autor, pagou o ICMS equivocadamente sobre os bens maqui-

nários vendidos, destinados à exportação.

Destarte, esse pagamento indevido, motiva o autor propor a presente demanda.

### **DO DIREITO**

Em nosso ordenamento jurídico pátrio, é vedada a cobrança de ICMS sobre as mercadorias, que tem como destino o mercado estrangeiro.

A Carta Magna, concede em seu artigo 155, § 2.º, X, a, imunidade tributária relativa ao ICMS, sobre a venda de bens destinados à exportação, conforme segue abaixo transcrito:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X - não incidirá:

(...)

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;”

Assim, fica demonstrado a inexigibilidade do pagamento efetuado pela autora, fazendo jus a restituição dos valores pagos erroneamente.

### **DO PEDIDO**

Diante de todo o exposto, requer:

a) a procedência da presente ação, declarando-se a inexigibilidade do pagamento efetuado e como consequência, sejam restituídos os valores pagos a autora, pela Fazenda do Estado.

b) a citação da ré, na pessoa de seu representante judicial;

c) seja condenada a ré ao pagamento das verbas de sucumbência.

### **DAS PROVAS**

Protesta provar todo o alegado, por todos os meios de prova em direito admitidas, em especial por prova documental.

Dá-se o valor da causa de R\$ xxxxx (valor por extenso) para todos os efeitos legais.

Temos em que,

Pede deferimento.

(Local, data, ano)

Advogado

OAB

**Fonte: o autor.**

## Ação Anulatória

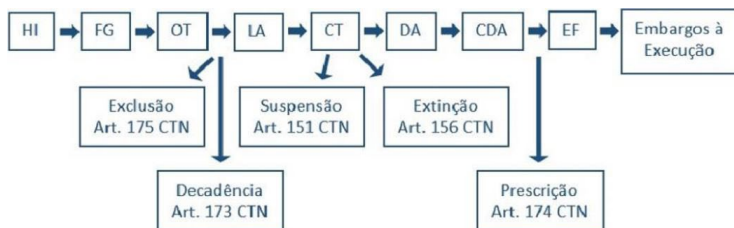
A ação anulatória de débito fiscal tem como objeto, buscar a desconstituição do lançamento (débito fiscal). Neste passo, a ação é constitutiva negativa (ou desconstitutiva).

A nomenclatura legal prevista no artigo 38 da Lei de Execução Fiscal é ação anulatória do ato declarativo da dívida. Senão vejamos:

Art. 38 da LEF. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos.

Para uma melhor compreensão sobre o cabimento e objeto da ação anulatória, vejamos a figura do fluxograma com a linha do tempo do tributo e sua relação com a ação anulatória.

**Figura 50 - Linha do tempo do tributo e a ação anulatória.**



**Fonte: o autor.**

Considerando que a Hipótese de incidência (UI, o fato gerador (FG), a obrigação tributária (OT), o lançamento do crédito tributário (LA), a inscrição na Dívida Ativa (DA), gera a certidão de dívida ativa (CDA) e esta é o título executivo para a fazenda pública federal, estadual ou municipal ingressar com a Execução fiscal (EF), cabendo como defesa preliminar e de mérito os embargos à execução, demonstra-se acima, a linha do tempo do tributo desde sua verbalização por lei competente até o não pagamento e o processo de execução fiscal respeitando a ampla defesa e contraditório.

Verifica-se também que existem as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção do crédito tributário, sendo muito importante a visualização da decadência e prescrição na linha do tempo do tributo, pois a ação anulatória do débito fiscal poderá ensejar estes direitos ao contribuinte. E ainda, frisa-se que o termo, “constitutiva negativa” é equivalente a desconstituição do lançamento (LA) do Crédito Tributário.

E ainda que o Lançamento de ofício (art. 149 do CTN), por exemplo, IPTU, IPVA, Contribuição de Melhoria, ITR, ITBI; ou o lançamento de ofício c/auto de infração da diferença à pagar do lançamento por declaração; ou ainda, o lançamento por declaração (art. 147 do CTN), por exemplo, IR, ISS, ICMS, ITCMD, II, IE, IPI, IOF; e o Lançamento por homologação (Art. 150 do CTN), por exemplo, todos por ofício/declaração em até 5 anos, devem ser observados na propositura da presente ação anulatória de débito fiscal.

**Exemplificando por meio da aprendizagem baseada em problemas (PBL) a ação anulatória de débito fiscal, relacionando com a linha do tempo do tributo.**

Um Município “Y” realiza lançamento de ofício com auto de infração para que prestador de serviço pague a diferença de ISS que entende ser devido. Ocorre que a exação fiscal já foi paga no local do Município “X” em que o prestador de serviço realizou o serviço determinado (construção civil, por ex.). A constrição é ilegal! Já passaram 120 dias deste lançamento de ofício pela autoridade coatora, ação anulatória, e não mais o Mandado de Segurança, este por carecer do



artigo 23 da Lei 12016/09.

Ação anulatória de débito fiscal e comprovação da situação do artigo 3º da Lei Compl. nº 116/03, bem como o comprovante do pagamento do ISS ao município “X”.

**Outro exemplo através da aprendizagem baseada em problemas (PBL) relacionado com a ação anulatória e a linha do tempo do tributo.**

Contribuinte “X” recebe exação fiscal de contribuição de melhoria por lançamento de ofício de um município “X”. Ocorre que o imóvel do contribuinte não teve valorização imobiliária, ou a obra é público/privada, ou ainda, o imóvel não faz parte do edital com projeto descritivo da obra pública que estabelecerá as melhorias.

Neste passo, temos o artigo 81 e 82 do CTN e o Decreto-Lei n. 195/1967. Senão vejamos abaixo para uma melhor compreensão:

Art. 81, CTN. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Art. 82, CTN. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Art 1º Decreto-Lei n. 195/1967. A Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas direta ou indiretamente por obras públicas. • Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I - abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II - construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III - construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive tôdas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V - proteção contra sêcas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Art 5º Decreto-Lei n. 195/1967. Para cobrança da Contribuição de Melhoria, a Administração competente deverá publicar o Edital, contendo, entre outros, os seguintes elementos:

I - Delimitação das áreas direta e indiretamente beneficiadas e a relação dos imóveis nelas compreendidos;

II - memorial descritivo do projeto;

III - orçamento total ou parcial do custo das obras;

IV - determinação da parcela do custo das obras a ser ressarcida pela contribuição, com o correspondente plano de rateio entre os imóveis beneficiados.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, também, aos casos de cobrança da Contribuição de Melhoria por obras públicas em execução, constantes de projetos ainda não concluídos.

A constrição é ilegal! No caso, já passou 120 dias deste lançamento de ofício pela autoridade coatora, ação anulatória, e não mais o Mandado de Segurança, este por carecer do artigo 23 da Lei 12016/09. Ação anulatória de débito fiscal e comprovação da situação de que inexistiu a ocorrência do artigo 81 e 82 do CTN e Decreto-lei 195/1967, ou seja, lançamento de crédito tributário ilegal ou passível de anulação, necessário comprovante do edital com projeto descritivo da obra pública.

A ação anulatória tem por objeto mais comum a anulação de débito fiscal. • Mas também pode ser utilizada com o objetivo de anular a decisão administrativa que indeferiu o pedido de repetição do indébito. O artigo 169 do CTN é neste sentido:

Art. 169 do CTN - Prescreve em 2 (dois) anos a ação anulatória da decisão administrativa que denegar a restituição.

O contribuinte pode utilizar a ação anulatória para desconstituir decisões proferidas em processos administrativos fiscais contrárias ao seu direito, como aquelas que não reconhecem a sua isenção ou imunidade.

Ação de conhecimento de rito ordinário.

É possível que ação anulatória se submeta ao rito sumário ou ao rito dos Juizados Especiais Federais, em razão do valor da causa.

O ajuizamento da ação anulatória de débito fiscal antes de exaurida a via administrativa pressupõe renúncia à última ou desistência de eventual impugnação ou recurso nela oferecidos.

O artigo 38, parágrafo único da Lei de Execução Fiscal é neste sentido. Vejamos:

Art. 38, parágrafo Único da LEF. A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

A verdade judicial prevalece sobre a verdade administrativa.

O crédito da Fazenda pode ser contestado administrativa e judicialmente ao mesmo tempo, desde que o contribuinte apresente diferentes fundamentos para cada defesa. O legislador teve como objetivo vedar a litispendência administrativo-judicial.

Sempre surge a dúvida, mas o depósito do crédito tributário exigido pelo lançamento é obrigatório?

Não, o depósito da exação fiscal não é obrigatório.

A exigência do depósito do crédito tributário, estabelecida no art. 38 da LEF como condição de manejo da ação anulatória, é descabida e assim foi reconhecida pela Súmula 247 do extinto TRF. Senão vejamos:

TFR Súmula nº 247 - Não constitui pressuposto da ação anulatória do débito fiscal o depósito de que cuida o Art. 38 da Lei 6.830, de 1980.

O STF no ano de 2010, homenageou tal entendimento na Súmula vinculante nº 28. Senão vejamos:

Súmula Vinculante 28 do STF: É inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade do crédito tributário.

Quanto à legitimidade, possuem validade os mesmos argumentos da legitimidade da ação declaratória. Neste passo, o sujeito ativo da ação é o contribuinte; o sujeito passivo, o ente político competente.

E mais, além do contribuinte de fato, os contribuintes de direito nos casos de tributo indireto (ICMS, por ex.) também possuem legitimidade para ajuizar esta ação.

Neste sentido, o STJ no REsp nº 53.090/SP 2ª turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 1/8/2000, p. 217):

O contribuinte de direito, ainda que não seja aquele que

suportou o ônus, tem legitimidade e interesse em anular o lançamento errôneo. A prova que se fala no artigo 166 do CTN, só tem valia em ação de repetição.

E por fim, o pedido da ação anulatória é neste sentido:

A) Antecipação dos efeitos da tutela, a fim de suspender a exigibilidade do crédito tributário (art. 151, V, do CTN e art. 300 do NCPC).

B) seja julgada procedente a ação, anulando-se definitivamente o lançamento tributário combatido

C) citação do sujeito passivo na pessoa do representante legal

D) permissão para produção de provas

E) condenação do réu ao pagamento dos honorários e de todas as verbas sucumbências devidas

Quanto ao valor da causa, a presente ação não tem valor simbólico. Por analogia, aplica-se a expressão “ato jurídico” como “tributo”. Senão vejamos:

Art. 292, CPC. O valor da causa constará da petição inicial ou da reconvenção e será:

(...)

II – na ação que tiver por objeto a existência, a validade, o cumprimento, a modificação, a resolução, a rescisão ou a rescisão de ato jurídico, o valor do ato ou o de sua parte controvertida;

#### **Figura 51 - Modelo de Ação anulatória de débito fiscal.**

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ DE DIREITO DA \_\_\_<sup>a</sup>  
VARA DA FAZENDA PÚBLICA DA COMARCA DE \_\_\_\_\_.**

(Razão social), empresa comercial inscrita no CNPJ/MF sob nº xxxxxx, estabelecida à (Rua), (número), (bairro), (CEP) (Cidade), (Estado), representado legalmente por seu sócio proprietário, (Nome), (nacionalidade), (estado civil), (profissão), portador da cédula de identidade RG nº xxxxx, inscrito no CNPJ/MF sob nº xxxxxx, residente e domiciliado à (Rua), (número), (bairro), (CEP),

(Cidade ), (Estado), por seu advogado que esta subscreve, mandato incluso (DOC.), com escritório profissional sito à (Rua), (número), (bairro), (CEP), (Cidade), (Estado), vem respeitosamente presença de Vossa Excelência, com fundamento no art. 282 do Código de Processo Civil c/c o art. 38 da Lei n. 6.830/80 propor a presente.

### **AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL**

Em face do MUNICÍPIO (Cidade), com sede na (Rua), (número), (bairro), (CEP), (Cidade), (Estado), na pessoa da Fazenda Pública do Município.... e na pessoa de seu representante legal, pelos motivos de fato e de direito a seguir aduzidos:

#### **DOS FATOS**

A Requerente é pessoa jurídica de direito privado, sujeita ao recolhimento do tributo de ISS.

Na data de xx/xx/xx, a Requerente foi notificada que deveria efetuar o pagamento do valor de R\$ xxxxxxx (Valor), por omissão quanto aos lançamentos das prestações de serviços, no período de xx/xx/xx à xx/xx/xx.

Tal omissão resulta em sonegação de ISS.

#### **DO DIREITO**

Pelo período transcrito no auto de infração n. xxxxxx, anexo à presente (Doc), fica evidente que o direito da Fazenda Pública decaiu, quanto ao seu crédito tributário, como de acordo com o que reza o artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, uma vez que transcorrido o período de 05 (cinco) anos, contados desde o primeiro dia do exercício seguinte aquele em o que o tributo poderia ser lançado.

A doutrina tem entendimento pacífico e dominante como se transcreve abaixo:

<< Pesquisar Doutrina >>

A Jurisprudência entende que:

<< Pesquisar Jurisprudência >>

#### **DO PEDIDO**

Diante do exposto requer:

A procedência da presente ação com o reconhecimento da decadência do

direito do Fisco em cobrar os valores acima descritos, tendo como consequência, a desconstituição do crédito tributário, logo que exaurido o lapso temporal de 5 anos.

A citação da Requerida na pessoa do Senhor Procurador Fiscal do Estado, para que, querendo, no prazo legal previsto no artigo 188 do Código de Processo Civil, apresente defesa, se tiver, sob pena de revelia e que ao final seja declarado nulo o lançamento fiscal indevido e o ICMS cobrado, condenando-se a Requerida, ao pagamento dos honorários de advogado e demais cominações legais.

### **DAS PROVAS**

Protesta provar o quanto alegado, por todos os meios de provas em direito admitidas, especialmente pelo depoimento pessoal do Requerido, juntada de documento, oitiva de testemunhas, bem como perícias e demais provas que se fizerem necessárias.

### **DO VALOR DA CAUSA**

À presente dá-se o valor de R\$ xxxxxx (valor por extenso), para todos os efeitos legais.

Nestes termos,

Pede Deferimento.

(Local, data, ano)

Advogado

OAB

**Fonte: o autor**

## **Ação Consignatória**

A ação consignatória de pagamento de tributo possui a natureza de ação declaratória, já que o autor pretende seja declarado extinto o débito tributário por força do depósito efetuado em consignação.

Necessária a consignatória para o direito à quitação de que é titular o sujeito passivo da obrigação tributária. Pagar é um direito antes de ser um dever.

Por ausência de disposição expressa do CTN, o rito a ser seguido nas ações consignatórias tributárias será o previsto no artigo 539 a 549 do CPC.

A propositura de ação consignatória pelo contribuinte importa em reconhecimento da existência do crédito tributário. Disso resulta a interrupção da prescrição para a cobrança do crédito tributário, na forma do art. 174, parágrafo único, IV, do CTN.

O cabimento e possibilidade jurídica está no artigo 164 do CTN. Senão vejamos:

Art. 164, CTN. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

É a medida cabível quando o contribuinte tem dificuldade no recolhimento do tributo, quer pela não aceitação do pagamento pelo credor, quer pela sua vinculação a outra obrigação, quer ainda pela insegurança em relação ao real credor da obrigação.

No que trata a mera recusa de recebimento é incomum, como previsto no inciso I do artigo 164 do CTN, já que usualmente o pagamento é efetuado por meio de agências bancárias que, em regra, não têm razão para recusar determinado pagamento.

Contudo, no que tange ao que preceitua o artigo 164, Inciso II do CTN, é comum o fisco condicionar o recebimento do tributo ao pagamento de outro tributo ou ao cumprimento de obrigação acessória.

Um exemplo: condicionar o pagamento do IPTU ao pagamento da Taxa de Coleta de Lixo Domiciliar, principalmente, quando os dois valores são somados em um único boleto, sendo que não há opção de se pagar só o IPTU ou só a Taxa de Coleta de Lixo Domiciliar.

Um outro exemplo: vencido e não pago o IPTU de 2018, o Mu-



nicipio condiciona o recebimento do IPTU 2019 ao pagamento do débito anterior. OBS.: Isso não se justifica, tendo em vista que o art. 158, II, do CTN, esclarece que o pagamento de um crédito não importa presunção de pagamento de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos (tese absurda que por vezes é sustentada pelo Ente).

Qualquer que seja o motivo da recusa, caberá ação consignatória tributária. Assim, mesmo sem previsão expressa no art. 164 do CTN, o STJ já entendeu que:

Não há qualquer vedação legal a que o contribuinte lance mão da ação consignatória para ver satisfeito o seu direito de pagar corretamente o tributo quando entende que o fisco está exigindo prestação maior que a devida. É a possibilidade prevista no art. 164 do Código Tributário Nacional. Ao mencionar que “a consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe a pagar”, o § 1º daquele artigo deixa evidenciada a possibilidade de ação consignatória nos casos em que o contribuinte se propõe a pagar valor inferior ao exigido pelo fisco. Com efeito, exigir valor maior equivale a recusar o recebimento do tributo por valor menor. (STJ, Resp. 2004/0073201-1, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 27.09.2004, p. 281)

No que se refere ao que preceitua o artigo 164, inciso III do CTN, a bitributação surge quando o mesmo fato gerador é tributado por dois ou mais entes tributantes diferentes.

O legítimo credor será determinado na sentença, sendo ambas as cobranças e ambos os créditos tributários extintos.

A expressão “tributos idênticos” (destacada acima) não deve ser interpretada literalmente, vez que isso afastaria a possibilidade e de ajuizamento de consignatória para os casos de cobrança de IPTU x ITR; ICMS x ISS; IPI x ISS; etc.

A legitimação ativa é do sujeito ativo da ação será o contribuinte que quer pagar o tributo.

Discute-se, na doutrina, se um terceiro teria legitimidade para ingressar com a ação consignatória, em função do disposto no art. 539 do CPC. Senão vejamos:

Art. 539 do CPC. Nos casos previstos em lei, poderá o devedor ou terceiro requerer, com efeito de pagamento, a consignação da quantia ou da coisa devida.

O entendimento é baseado na ideia de que há interesse coletivo no adimplemento das prestações tributárias.

A tese contrária aduz que quando alguém paga dívida alheia sem a concordância ou autorização do real devedor, promove a extinção do crédito tributário, eliminando qualquer possibilidade de contraditório diante do lançamento praticado, retirando a prerrogativa do verdadeiro devedor questionar e buscar a invalidação da cobrança.

O Legitimado a figurar no polo passivo da ação consignatória tributária será o credor da prestação, ou seja, o sujeito ativo da relação obrigacional correspondente.

A recusa do banco no recebimento da prestação que, por imposição da Administração, nele deva ser quitada, não afasta a legitimidade do Fisco para responder ao pedido do consignante. Nesse sentido o STJ e a melhor jurisprudência:

O banco arrecadador age sempre como mandatário do Fisco e a sua recusa em receber os tributos equivale à negativa deste (STJ, Resp. nº 38.761-MG, 2ª Turma, Rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, DJ 16/09/1996).

O fato de o estabelecimento bancário, que é autorizado pelo Fisco a proceder à arrecadação tributária, negar-se a fazê-lo por motivos alheios à vontade do órgão estatal não é suficiente, por si só, para afastar a Fazenda do polo passivo da ação consignatória (STJ, Resp. nº 48.518-SP, 2ª Turma, Rel. Min. Adhemar Maciel, DJ 22/02/1999).

Para saber quem é o legitimado passivo, no caso de consignatória fundada nos incisos I e II, do art. 164, do CTN, basta olharmos para o tributo que se quer consignar.

1. Tributo Federal: o legitimado passivo será a União, sendo a ação processada na Justiça Federal;
2. Tributo Estadual: o legitimado passivo será o Estado, sendo a ação processada na Justiça Estadual;
3. Tributo Municipal: o legitimado passivo será o Município,

sendo a ação processada na Justiça Estadual.

Contudo, para saber onde será processada e julgada a consignatória fundada no inciso III (bitributação ou conflito de competência), do art. 164, do CTN, a questão fica um pouco mais complexa.

Para saber onde será processada e julgada a consignatória fundada no inciso III (bitributação ou conflito de competência), do art. 164, do CTN:

- Tributo Federal x Tributo Estadual ou Municipal: Ex.: ITR x IPTU; ou ainda IPI x ISS => o contribuinte deverá propor ação contra os dois entes que o estiverem cobrando, perante a Justiça Federal, que, por força do art. 109, da CF, é competente para processar e julgar, originariamente, causas em que a União for ré, prevalecendo sobre as normas de competência em relação à Justiça Estadual.
- Mesmo tributo cobrado por 2 (dois) entes diferentes (conflito de comp.): Ex: ISS cobrado pelo Município onde o prestador tem a sede da empresa e pelo Município onde o serviço foi efetivamente prestado => o contribuinte deverá propor a ação contra os dois Municípios, perante a Justiça Estadual, em qualquer dos foros, à sua escolha (art. 46, §4º do NCPC).

Em casos de bitributação, a ação consignatória é uma opção para o contribuinte, mas não é a única opção, nem é obrigatória.

- Ao ajuizar a ação consignatória, o contribuinte faz a opção de trazer os dois potenciais credores para o mesmo processo a um só tempo, o que tem certas vantagens (passar a ser mero expectador do litígio).
- Outra opção do contribuinte é pagar a dívida que ele considera devida e ajuizar uma anulatória (com pedido de tutela antecipada) contra o lançamento que julga equivocado, ou ainda impetrar mandado de segurança repressivo (com pedido liminar) contra o lançamento flagrantemente abusivo.

Já esta opção é visivelmente melhor quando há diferença nos valores cobrados e o contribuinte tem certeza de que sua dívida é

a menor. Se optasse pela consignatória teria de depositar o maior valor para obter a suspensão da exigibilidade dos créditos das duas Fazendas.

Quanto ao valor do depósito, o contribuinte pode depositar o valor que considera devido, ainda que seja menor do que o fisco está cobrando.

Se o fisco cobra 10, mas o contribuinte quer pagar 7, deve-se aceitar a consignação em pagamento de 7, vez que sobre 7 não há controvérsia e, sendo o crédito público irrenunciável, é mandatório que fisco receba os 7.

Mas, em relação ao valor controvertido, a ação prosseguirá. Prevalecerá a presunção de validade do lançamento quanto ao valor remanescente, havendo apenas a extinção parcial do crédito tributário.

Depositado valor menor que o cobrado, será lícito ao fisco, na contestação, alegar a insuficiência do depósito e pedir a complementação da diferença (art. 544, IV e parágrafo único do CPC). Se o contribuinte não quiser complementar, a ação prosseguirá e o contribuinte estará sujeito evidentemente aos efeitos constritivos de eventual ação de execução fiscal.

Os pedidos da ação consignatória de pagamento de tributo são:

A) Seja recebido o depósito da quantia de R\$\_\_\_\_, evitando-se a mora e declarando-se a suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II, c/c 164, §2º, do CTN), obstando-se eventual força constritiva da ação executiva;

B) Procedência da ação com a consequente homologação do pagamento feito, declarando-se extinto o crédito tributário (art. 156, VIII, do CTN)

C) Citação do réu, na pessoa de seu representante legal, para que compareça em Juízo e opte, ou pelo levantamento do depósito, ou pelo direito de, tempestivamente, apresentar contestação, sob pena de revelia;

- D) Produção de prova por todos os meios em direito admitidos.
- E) condenação do réu ao pagamento de custas e honorários advocatícios.

Já com relação aos pedidos de uma ação consignatória de pagamento de tributo nos casos de bitributação ou conflito de competência, temos:

- A) Seja recebido o depósito da quantia de R\$\_\_\_\_, evitando-se a mora e declarando-se a suspensão da exigibilidade de ambos os créditos tributários até o limite do valor do depósito (art. 151, II, c/c 164, §2º, do CTN), obstando-se eventual força constritiva das execuções;
- B) Procedência da ação com a consequente homologação do pagamento feito, declarando-se extintos ambos os créditos tributários, um por força do art. 156, VIII, do CTN (conversão em renda), e outro por força do art. 156, X, do CTN (decisão judicial transitada em julgado);
- C) Tendo sido depositado o valor maior, e sendo julgado devido o valor menor, levantamento da diferença com os acréscimos que lhe são inerentes;
- D) citação de ambos os réus (art. 547 c/c art. 114 do CPC);
- E) Produção de prova por todos os meios em direito admitidos;
- F) condenação da fazenda sucumbente ao pagamento das custas e dos honorários advocatícios.

**Figura 52 - Modelo de ação consignatória em pagamento de tributo.**

Exmo. Sr. Dr. Juiz de Direito da Vara..... (nome da empresa), com sede na cidade de....., à rua....., inscrita no CNPJ sob o n.º....., por seu advogado infra-assinado (doc. anexo), com escritório situado nesta cidade, à rua....., onde recebe intimações e avisos, vêm à presença de V. Exa., com fulcro nos arts. 164, III, do Código Tributário Nacional e art. 898 do Código de Processo Civil, propor a presente **AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO** contra a FAZENDA PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE ..... e contra a FAZENDA PÚBLICA DO MUNICÍPIO DE ....., que tem sede à rua..... e à rua....., em

vista dos seguintes motivos de fato e direito:

1. A suplicante exerce a atividade de..... tendo sua sede nesta cidade à rua..... e uma filial na cidade de ....., com a mesma atividade, tudo conforme se verifica dos documentos inclusos.

2. Não obstante a independência de tais estabelecimentos que se encontram situados em municípios diferentes, a suplicante recebeu uma notificação expedida pela Fazenda Pública do Município de ....., pretendendo receber os tributos referente à atividade exercida pela mesma no Município de ....., sob pena de execução fiscal (doc. anexo).

3. Apesar de seu desejo de efetuar o pagamento da dívida tributária devida e se liberar dos efeitos da mora, a suplicante possui dúvida com referência a quem deva efetivamente pagar os tributos devidos, justificando-se assim propositura da presente ação para preservar os direitos da empresa suplicante, de modo a pagar a quem efetivamente seja o verdadeiro credor, já que não é correto se exigir o tributo por mais de um órgão arrecadador.

4. O art. 164 do CTN prevê o cabimento da ação de consignação em pagamento na hipótese de: III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador. Tal regra é adotada também no âmbito do Diploma Processual Civil em seu art. 898.

5. A vista do exposto requer se digne V.Exa. deferir o depósito da quantia devida, a ser efetuado no prazo de cinco (5) dias contados da ciência de tal deferimento (CPC, art. 893, I), citando-se a seguir as suplicadas na pessoa de seus representantes legais para levantarem o depósito ou oferecerem, querendo, resposta, no prazo de sessenta (60) dias (CPC, art. 188), sob pena de revelia, na forma e para os fins de direito, observando-se que o levantamento do depósito na espécie pressupõe haja entre as suplicadas o devido consenso sobre a competência para a cobrança do tributo mencionado. Ocorrendo o levantamento do valor ofertado, seja a suplicada que proceder ao levantamento condenada nas custas processuais e honorários de advogado a serem arbitrados por V. Exa., deduzindo-se do depósito feito pela suplicante tais verbas, em virtude do reconhecimento do pedido. Na hipótese de revelia, requer seja a ação julgada procedente, declarando-se extinta a obrigação, condenando-se as suplicadas nos efeitos da sucumbência (CPC,

art. 897), extinguindo-se o crédito tributário (CTN, art. 156, VIII). Finalmente e desde já, propugna pelo decreto de procedência da ação na forma acima mencionada, reputando-se efetuado o pagamento com a conversão da importância em renda (CTN, art. 164, § 2.º), condenando-se em qualquer caso as suplicadas nos efeitos sucumbenciais.

Protesta-se por provar o alegado por todos os meios de provas admitidas pelo Direito.

Atribui-se à causa o valor de .....

Pede deferimento.

(local e data)

(assinatura e n.º da OAB do advogado)

**Fonte: O autor.**

## Mandado de Segurança

Remédio constitucional previsto no artigo 5º, inciso LXIX da CF/88. Com rito especial na Lei 12016/2009, que substituiu a Lei nº 1553/51. Senão vejamos o texto da Lei:

Artigo 5º, inciso LXIX da CF/88. Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por “habeas-corpus” ou “habeas-data”, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público.

Art. 1º da Lei 12.016/09. Conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por **habeas corpus** ou **habeas data**, sempre que, ilegalmente ou com abuso de poder, qualquer pessoa física ou jurídica sofrer violação ou houver justo receio de sofrê-la por parte de autoridade, seja de que categoria for e sejam quais forem as funções que exerça”.

É uma ação que o contribuinte sempre fará jus contra ato da autoridade coatora que viole (repressivo) ou ameace violar (preventivo) o direito subjetivo do contribuinte.

Trata-se de ação de natureza mandamental, pois a intenção do impetrante é uma ordem dirigida a autoridade pública para que cesse a ofensa ao bem jurídico protegido.

O objeto do mandado de segurança tributário será o ato comissivo ou omissivo, praticado pelo agente fiscal, que se revele ilegal ou abusivo. Exemplos: - lançamento; - autuação fiscal com aplicação de penalidades (natureza jurídica de lançamento – PBC); - decisão rejeitando a impugnação oferecida na via administrativa; - decisão negando provimento ao recurso administrativo fiscal; - inscrição em dívida ativa; - decisão negando direito a benefícios fiscais como isenção, imunidade, remissão, anistia, etc.; e - negativa de expedição de certidão negativa de débitos fiscais.

Um questionamento que determina uma aprendizagem sobre problema (PBL), **pode se ingressar com o mandado de segurança mesmo após a inscrição da dívida ativa?**

Não há inviabilidade de mandado de segurança tributário após a inscrição da dívida ativa, em razão da presunção de liquidez e certeza do crédito, que decorre do ato de inscrição (LEF, art. 3º e CTN, art. 204).

E ainda, o próprio artigo 38 da LEF permite a discussão por mandado de segurança com relação a inscrição da dívida ativa. Se não vejamos:

Art. 38 da LEF. A discussão judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública só é admissível em execução, na forma desta Lei, salvo as hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos”.

Parágrafo Único – “A propositura, pelo contribuinte, da ação prevista neste artigo importa em renúncia ao poder de recorrer na esfera administrativa e desistência do recurso acaso interposto.

E assim, na esfera tributária, a restrição de mandado de segurança após a inscrição da dívida ativa viola o princípio da inafastabilidade do acesso ao judiciário.



O art. 38, par. Único da LEF, contém disposição no sentido de que a opção pela via judicial implica automática renúncia ou desistência da discussão administrativa, envolvendo o ato impugnado.

Na verdade, as reclamações e os recursos administrativos suspendem a exigibilidade do crédito suspendem a exigibilidade do crédito tributário, por força do que preceitua o art. 151, inciso III do CTN.

Assim, em princípio, somente após a constituição definitiva do crédito tributário, ora encerrado o contencioso administrativo, poderia o contribuinte se valer do mandado de segurança para atacar da autoridade coatora fiscal.

Se ingressar com mandado de segurança ainda na fase do contencioso administrativo, por força do contido no art. 38, par. Único da LEF, estaria renunciando a via administrativa.

O cabimento do mandado de segurança está condicionado à existência de direito líquido e certo, ou seja direito escorado em fatos evidenciados na prova pré-constituída.

Interessante que o mandado de segurança, não comporta dilação probatória no seu rito especial.

Não verificada a prova pré-constituída, poderá haver a carência mandamental.

Todavia, por outro lado, existe a Súmula 625 do STF, que interpretada, levará a conclusão que não há carência para a matéria de direito. Vejamos abaixo:

STF - Súmula nº 625 - 24/09/2003 - DJ de 9/10/2003, p. 1; DJ de 10/10/2003, p. 1; DJ de 13/10/2003, p. 1. Controvérsia - Matéria de Direito - Impedimento de Concessão de Mandado de Segurança. Controvérsia sobre matéria de direito não impede concessão de mandado de segurança.

E neste momento surge outro questionamento que determina uma outra aprendizagem baseada em problema (PBL), **quando o contribuinte não tiver o documento como prova pré-constituída, como ele fará para conseguir que o objeto da ação mandamental tenha cabimento?**

Muitos casos, a documentação indispensável à prova dos fatos

alegados pelo impetrante encontra-se retida pela Administração Pública, cujos agentes costumam atribuir fidelidade a ordens de serviços ou normas internas ilícitas, que impedem o acesso do administrado a processos administrativos de seu interesse ou às certidões correlatas.

Nesses casos, cabe ao impetrante invocar o art. 6º, parágrafo 1º da Lei 12016/2009, já na sua peça inicial, requerendo ao juiz que ordene, preliminarmente, por ofício, a exibição desse documento em original ou cópia autêntica.

A ausência da documentação que tenha resultado de recusa da Administração em fornecê-la à parte impetrante deve ser assim justificada ao juiz, logo na peça inicial, a fim de que o pedido seja viabilizado.

Somente, com a requisição judicial em exame, esta terá o condão de afastar o ilícito impeditivo criado pela própria administração.

Por outro lado, o artigo 284 do CPC perde força, mostrando-se incabível o mandado de segurança sem a prova pré-constituída, conforme expressa o art. 10, “*caput*” da Lei 12.016/09. Senão vejamos:

Art. 10 da Lei 12.016/09. A inicial será desde logo indeferida, por decisão motivada, quando não for o caso de mandado de segurança ou lhe faltar algum dos requisitos legais ou quando decorrido o prazo legal para a impetração.

Constatada a inexistência de direito líquido e certo, condição específica e constitucional da ação, o caso será de carência de ação a ensejar a extinção do processo sem a apreciação do mérito, na forma do art. 267 do CPC, devendo o julgador denegar a segurança, de acordo com a determinação do art. 6º, par. 5º da Lei 12.016/09, o que não impedirá a propositura de ação ordinária ou até mesmo novo mandado de segurança, instruído com novas provas, se dentro do prazo decadencial de 120 dias (art. 23 da lei 12016/09).

A impetração preventiva tem fundamento na máxima constitucional de que a lei não pode excluir da apreciação do judiciário lesão ou ameaça a direito (art. 5º, inciso XXXV da CF/88).

É claro que no justo receio, ora a ameaça que autoriza o cabi-

mento do mandado de segurança preventivo há de ser real e objetiva, na tendência da autoridade pública de prática do ato ilegal e abusivo, ou se omitir deliberadamente, quando esteja obrigada a agir.

A jurisprudência do STJ é única a esse respeito, diz o seguinte Resp. nº 171067/PE e REsp nº 431154/BA:

O mero receio subjetivo não é suficiente para respaldar a impetração de mandado de segurança. Como o mandado de segurança não prescinde da prova pré-constituída, na impetração preventiva e indispensável que se ofereça, com a petição inicial, a prova inequívoca da ameaça real, concreta por parte da autoridade impetrada (Resp. nº 171067/PE, 1ª Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ 1/3/99, p. 235).

O mandado de segurança preventivo exige efetiva ameaça decorrente de atos concretos ou preparatórios por parte da autoridade indigitada coatora, não bastando o risco de lesão a direito líquido e certo, baseado em conjecturas por parte do impetrante, que subjetivamente entende encontra-se na iminência de sofrer o dano (REsp nº 431154/BA, 1ª turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ. 28/10/02, p. 246).

Conclui-se, ausente a prova da efetiva ameaça a direito do impetrante, o mandado de segurança esbarra na vedação da impetração contra a lei em tese.

Assim, não pode existir mandado de segurança preventivo sem prova pré-constituída, apenas, tão somente, contra a lei da administração pública.

Contra a lei, inexistindo prova pré-constituída, o melhor caminho é a ação ordinária de declaração de inexistência de relação jurídica tributária.

Senão vejamos a súmula 266 do STF:

STF Súmula nº 266 - 13/12/1963 - Súmula da Jurisprudência Predominante do Supremo Tribunal Federal - Anexo ao Regimento Interno. Edição: Imprensa Nacional, 1964, p. 122. Cabimento - Mandado de Segurança Contra Lei em Tese. Não cabe mandado de segurança contra lei em tese.

O prazo de 120 dias está disposto no art. 23 da Lei 12.016/09. Senão vejamos:

Art. 23 da lei 12.016/09. O direito de requerer mandado de segurança extingue-se-á decorridos 120 (cento e vinte) dias, contados da ciência, pelo interessado, do ato impugnado.

É pressuposto específico para cabimento do mandado de segurança, o prazo de 120 dias, sem o qual o interessado não poderá se valer do remédio constitucional.

A sentença que extingue o processo de mandado de segurança em razão da expiração do prazo de 120 dias, não alcança o mérito, ou seja, não faz coisa julgada.

Neste ponto, o mandado de segurança é decadencial quanto ao direito de impetrar o remédio constitucional, mas não é prescrito da pretensão de ação que reconheça o direito material do contribuinte.

Doutrina e jurisprudência majoritária entende que o contribuinte que perde o direito de impetrar o mandado de segurança, poderá se valer da ação ordinária, portanto, não se perde a pretensão de outra ação para ver reconhecido o direito no mérito do contribuinte. Enfim, o prazo é decadencial e não prescricional.

Não é correto definir como marco inicial do prazo de 120 dias a data da ocorrência do fato gerador ou da publicação da lei reputada inconstitucional que venha a causar ameaça a direito do contribuinte.

O alvo do mandado de segurança é o ato a ser praticado, se ele ainda não o foi, inexistente prazo de 120 dias para mandado de segurança preventivo.

Senão vejamos a posição da jurisprudência pátria no REsp 110.714/BA:

O nosso ordenamento jurídico agasalhou o mandado de segurança preventivo como forma de pôr cobro a ameaças objetivas e atuais das autoridades públicas. Não é possível utilizar-se, como termo a quo do prazo decadencial, a data da ocorrência do fato gerador do tributo ou a da publicação da lei reputada inconstitucional pelo impetrante. À luz do art. 18 da lei do mandado de segurança, o prazo de 120 dias só pode ser contado a partir da ciência do ato de autoridade, o qual nem sequer existe nas impetrações preventivas, as quais são formuladas apenas com base em ameaça (STJ, REsp. nº

110.714/BA, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 17/2/97, p. 2.133).

No que tange ao Legitimado ativo será o sujeito passivo do vínculo obrigacional a que se refere o ato impugnado, portanto, o titular do direito supostamente violado.

Não é possível a defesa de direito da coletividade por mandado de segurança, conforme a Súmula 101 do STF.

As pessoas físicas e jurídicas são as titulares do direito de ingresso da ação, conforme art. 1º da Lei 12.016/09.

Nada impede que o impetrante seja pessoa jurídica de direito público, desde que titular de direito afetado por ato de autoridade pública.

Autores clássicos dizem que a entidade pública não poderia se valer do remédio constitucional, mas hoje a maioria doutrinária e jurisprudencial entende que a pessoa jurídica de direito público também é titular do mandado de segurança.

A legitimidade passiva será da autoridade coatora fiscal que pertença ao quadro funcional da pessoa jurídica de direito público. O impetrante deve indicar na inicial esta relação.

Art. 6º da Lei 12016/09. A petição inicial, que deverá preencher os requisitos estabelecidos pela lei processual, será apresentada em 2 (duas) vias com os documentos que instruírem a primeira reproduzidos na segunda e indicará, além da autoridade coatora, a pessoa jurídica que esta integra, à qual se acha vinculada ou da qual exerce atribuições.

Logo, a autoridade coatora não é parte no mandado de segurança, e sim a entidade pública de cujo quadro de servidores a primeira faça parte.

Uma vez notificada a autoridade coatora a prestar informações, a pessoa jurídica a que se ache atrelada considera-se automaticamente citada e participa da relação processual, na primeira fase ou seja, até a sentença).

Um exemplo é o mandado de segurança impetrado contra ato imputado ao Delegado da Receita Federal, a notificação deste, na

condição de autoridade coatora, implica a citação da União Federal, que por ele será representada na primeira fase do processo.

Neste sentido o artigo 7º da Lei 12.016/2009. Vejamos:

Art. 7º da Lei 12016/09. “Ao despachar a inicial, o juiz ordenará:

I - que se notifique o coator do conteúdo da petição inicial, enviando-lhe a segunda via apresentada com as cópias dos documentos, a fim de que, no prazo de 10 (dez) dias, preste as informações;

II - que se dê ciência do feito ao órgão de representação judicial da pessoa jurídica interessada, enviando-lhe cópia da inicial sem documentos, para que, querendo, ingresse no feito”.

Considerando que o cidadão não é obrigado a conhecer os meandros da burocracia interna administrativa, os tribunais vêm admitindo ser válida a indicação de autoridade que, embora não tenha praticado – ou ordenado a prática – do ato coautor, haja encampado o mesmo ou possua atribuição para corrigir a ilegalidade apontada.

Frisa-se o julgado pelo Ministro Luiz Fux no RESP 997.623 do STJ, abaixo:

A aplicação da chamada teoria da encampação ao processo do mandado de segurança exige, na autorizada dicção do STJ: 1. existência de vínculo hierárquico entre a autoridade que prestou informações e a que ordenou a prática do ato impugnado. 2. ausência de modificação de competência estabelecida na Constituição Federal; e 3. manifestação a respeito do mérito nas informações prestadas (REsp n. 997623. Rel. Min. Luiz Fux).

A competência para processar e julgar as ações mandamentais é definida em caráter absoluto, pela categoria e ela sede da autoridade coatora, ora local onde exerce o seu *munus*.

Tratando-se de autoridade federal ou a ela equiparada, incidirá o comando constitucional do art. 109, VIII, sendo a competência da Justiça Federal.

No que tange ao pedido de liminar, em mandado de segurança, vem a ser a suspensão do ato que motivou a impetração, mediante o juízo de cognição sumária, quando houver fundamento relevante

e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida, caso seja finalmente deferida (art. 7º, inciso III, da Lei 12016/09).

Muito comum, o pedido de liminar para liberar mercadorias retidas por autoridades coatoras em alfândega de portos e aeroportos.

Em entendimento majoritário da jurisprudência, a liminar só será concedida a requerimento da parte, não cabendo ao julgador suspender de ofício, a exigibilidade do crédito discutido na ação.

Enfim, no mandado de segurança, os pedidos serão: - a concessão da liminar pretendida (ordenando-se a liberação da mercadoria, - a suspensão da exigibilidade do crédito tributário); - a procedência do mandado de segurança ao final, confirmando-se os efeitos da liminar concedida, concedendo-se à segurança em definitivo; - notificação da autoridade coatora e ciência do órgão de representação legal para prestar informações em 10 dias; e a oitiva do Ministério Público.

E por último, não incide horários de sucumbência no mandado de segurança, conforme estabelece o artigo 25 da Lei 12.016/09. Se não vejamos:

Art. 25 da Lei 12.016/09. Não cabem, no processo de mandado de segurança, a interposição de embargos infringentes e a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios, sem prejuízo da aplicação de sanções no caso de litigância de má-fé.

As Súmulas 512 do STF e 105 do STJ também confirmam a não existência da sucumbência do advogado no Mandado de Segurança. Como se confere abaixo:

STF Súmula nº 512 - 03/12/1969 - DJ de 10/12/1969, p. 5932; DJ de 11/12/1969, p. 5948; DJ de 12/12/1969, p. 5996. Cabimento - Condenação em Honorários de Advogado na Ação de Mandado de Segurança. Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança.

STJ Súmula nº 105 - 26/05/1994 - DJ 03.06.1994. Mandado de Segurança - Honorários de Advogado. Na ação de mandado de segurança não se admite condenação em honorários advocatícios.

**Figura 53 - Modelo de mandado de segurança  
contra exigência de tributo ilegal.**

**EXCELENTÍSSIMO SENHOR DOUTOR JUIZ DE DIREITO DA \_\_\_\_<sup>a</sup>  
VARA DA COMARCA DE SÃO PAULO/ SP.**

**Pessoa física ou Jurídica ou de Direito Privado**, pessoa jurídica de direito privado, devidamente inscrita no CNPJ/MF sob o nº xxx, com sede na (Rua), (número), (bairro), (CEP), São Paulo/SP, por seu advogado e bastante procurador que esta subscreve, instrumento de mandato incluso (doc. 01), com escritório profissional situado na (RUA), (número), (bairro), (CEP), São Paulo/SP, vem, respeitosamente à presença de Vossa Excelência, nos termos do artigo 5º, inciso LXIX da Constituição Federal e na Lei nº 12.016/09, impetrar o presente

**MANDADO DE SEGURANÇA COM PEDIDO LIMINAR**

em face do ato de Auditores Fiscais do Estado de São Paulo, pelos motivos de fato e de direito a seguir expostos:

**DOS FATOS**

A sociedade empresária “X” tem como objeto social a compra, venda e montagem de peças metálicas utilizadas em estruturas de shows e demais eventos com sede em São Paulo/SP.

Geralmente necessita transferir tais bens entre seus estabelecimentos, localizados entre diferentes municípios do Estado de São Paulo. São apenas transferências de deslocamento físico e não de propriedade.

Ocorre que o fisco do Estado de São Paulo entende que há incidência de ICMS nesse remanejamento.

Diante deste contexto, da falta de recolhimento do imposto, o fisco já reteve por mais de uma vez, por seus Auditores Fiscais, algumas mercadorias que estavam sendo deslocadas entre as filiais, com intuito de forçar o pagamento do imposto pela sociedade empresária.

**DO DIREITO**

Diante dos fatos relatados, vê-se que a impetrante tem o hábito de deslocar mercadorias entre seus estabelecimentos, que estão localizados entre



diferentes municípios do Estado de São Paulo. Tal deslocamento, conforme comprovado pela documentação em anexo, é meramente físico, sendo que não há transferência de propriedade.

No entanto, em que pese o STJ ter definido, por meio da Súmula 166, que, nas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não incide o ICMS.

Sobre a temática colocada, dispõe a Súmula 166:

***“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.”***

O fisco do Estado de São Paulo efetuou cobrança desse tributo, em clara violação do art.155, inciso II e art. 5º, inciso LIV, ambos da Constituição Federal de 1988, *verbis*:

***Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:***

***(...) II - 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;***

***Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:***

***(...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;***

Desse modo vê-se que a declaração de não incidência do ICMS no presente caso, bem como a determinação de abstenção de cobranças futuras por parte do fisco, é direito líquido e certo da impetrante.

## **DA IMPOSSIBILIDADE DE RETENÇÃO DE MERCADORIAS DA IMPETRANTE**

Conforme documentação acostada nesta inicial, vê-se que o fisco do Estado de São Paulo apreendeu as mercadorias da impetrante como forma de com-

pele-la a pagar o tributo.

A apreensão realizada pela fiscalização, além de denotar caráter estritamente de retaliação, como meio coercitivo para obter o pagamento do imposto supostamente devido, é de todo ilegal.

No entanto, esta prática é vedada pela Súmula nº 323 do STF, de modo que a impetrada deve ser compelida a liberar as mercadorias.

***Súmula 323 – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos.***

## **DA MEDIDA LIMINAR**

Conforme já exposto, o abuso praticado pela autoridade coatora restou demonstrado pelo acervo probatório, que aponta a violação à Súmula 116 do STJ, aos arts. 155, inc. II e art. 5º, inc. LIV ambos da CRFB/88, e à Súmula 323 do STF, de modo que há verossimilhança nas alegações da impetrante (*fumus boni iuris*).

Ademais, a retenção das mercadorias da impetrante está impossibilitando o exercício regular de sua atividade empresária, que exige o transporte das mercadorias para a realização de eventos.

Desse modo, há claro risco de dano grave e irreparável. Preenchidos os requisitos de *fumus boni iuris* e *periculum in mora*, exigidos pelo art. 7º, inc. III, da Lei 12.016/2009 e art. 300 do CPC, não resta outra medida que não seja a concessão de liminar para suspensão imediata dos atos praticados pela autoridade coatora.

## **III – DOS PEDIDOS**

Diante do exposto, requer:

- a) a concessão da medida liminar para que o Fisco, de imediato: restitua as mercadorias apreendidas e se abstenha de praticar tal ato novamente e se abstenha de exigir ICMS no caso, conforme art. 151, inciso IV do CTN;
- b) a procedência do pedido, com concessão da segurança para confirmar a liminar, com conseqüente liberação definitiva das mercadorias, declarando que não há incidência de ICMS no caso e que seja expedida se abstenha de exigir ICMS no caso, conforme art. 151, inciso IV do CTN;

c) a notificação da autoridade coatora para prestar informações, a cientificação do Estado de São Paulo e a intimação do Ministério Público;

Por fim, requer a condenação do Estado de São Paulo ao pagamento das custas processuais.

Dá-se a causa o valor de R\$ \_

Pede deferimento.

Local, data.

Advogado OAB nº

**Fonte: o autor.**

**Figura 54 - As espécies tributárias: antes e depois da Reforma Tributária.**

ARTIGOS DA CF/88 = REFORMA TRIBUTÁRIA = EC 132/2023 = ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS	
ANTES E PÓS REFORMA	
<b>Federais (Art. 145, II, 153, 154, 149 e 195)</b>	<b>Federais (Art. 145, II, 153, 154, 149 e 195)</b>
II – Imposto de Importação (Art. 153, I)	II – Imposto de Importação (Art. 153, I)
IE – Imposto de Exportação (Art. 153, II)	IE – Imposto de Exportação (art. 153, II)
IR – Imposto de Renda (Art. 153, III)	IR – Imposto de Renda (art. 153, III)
<b>IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados (Art. 153, IV)</b>	IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (Art. 153, V)
IOF – Imposto sobre Operações Financeiras (Art. 153, V)	ITR – Imposto Territorial Rural (Art. 153, VI)
ITR – Imposto Territorial Rural (Art. 153, VI)	IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas (Art. 153, VII)
IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII)	<b>IS – Imposto Seletivo (Art. 153, VIII)</b>
Imposto Residual (Art. 154, I)	Imposto Residual (art. 154, I)
IEG – Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II)	IEG – Imposto Extraordinário de Guerra (art. 154, II)
Taxas Federais (Art. 145, II)	Taxas Federais (Art. 145, II)
<b>COFINS (Art. 195)</b>	Contribuições Sociais Federais = INSS e CSLL (Art. 149)
<b>PIS (Art. 195)</b>	CIDE Combustíveis (art. 149)
Contribuições Sociais Federais = INSS e CSLL (Art. 149)	<b>IPI + PIS + COFINS = CBS</b>
CIDE Combustíveis (art. 149)	<b>CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (Art. 195, V)</b>
<b>Estaduais e DF</b>	<b>Estaduais e DF (art. 155)</b>
IPVA – Imposto sobre Propriedade Veículo Automotor (Art. 155, III)	IPVA – Imposto sobre Propriedade Veículo Automotor (Art. 155, III)
<b>ICMS – Imposto sobre a Circulação Mercadorias e Serviços (Art. 155, II)</b>	ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (Art. 155, I)
ITCMD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação (Art. 155, I)	TAXAS ESTADUAIS (Art. 145, II)
TAXAS ESTADUAIS (Art. 145, II)	<b>ICMS + ISS = IBS</b>
<b>Municipais e DF</b>	<b>IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (Art. 156-A)</b>
IPTU – Imposto sobre a Prop. Predial, Territ. Urbana (Art. 156, I)	<b>Municipais e DF</b>
ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (Art. 156, II)	IPTU – Imposto sobre a Prop. Predial, Territ. Urbana (Art. 156, I)
<b>ISS (Art. 156, III)</b>	ITBI – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (Art. 156, II)
Taxas Municipais (Art. 145, II)	Taxas Municipais (Art. 145, II)
<b>Contribuição sobre a Iluminação Pública – CIP (Art. 149-A)</b>	<b>Contribuição sobre a Iluminação Pública de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos = CIPMSPLP (Art. 149-A)</b>

**Fonte: o autor com base no Sistema Tributário Nacional vigente e na Emenda Constitucional 132/2023.**

# REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, C. M.; MEDEIROS, M. B.; SILVA, P. H. F. **Gestão de Finanças Públicas**. 2ª edição. Brasília, 2008.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**, 6ª edição, 2012, Editora Método, pag. 581.

ASSONI FILHO, Sérgio. **Crédito Público e Responsabilidade Fiscal**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2007, p. 17.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário**. RT: São Paulo, 1968.

AURÉLIO. **Dicionário on line Português**. Disponível em: <<https://www.dicio.com.br/servico/Acesos>> em 09 fev. 2021.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BARBOSA, Marcus Vinicius. **Constitucionalização do Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: Aportes Doutrinários e Jurisprudenciais para um Direito Tributário Renovado**. Revista EMERJ, Rio de Janeiro, v. 21, n. 3, t. 2, p. 394-442, set.-dez., 2019.

BARBOSA, Vitor Carvalho. **Constitucionalidade da cobrança de ISS sobre os serviços de streaming**. Jus Brasil, 5 janeiro 2017. Disponível em: <<https://vitorcbarbosa.jusbrasil.com.br/artigos/417470807/constitucionalidade-da-cobranca-de-iss-sobre-os-servicos-de-streaming>>. Acesso em: 03 fev. 2021.

BARELLI, Ettore; PENNACCHIETTI, Sergio. **Dicionário das citações: 5000 citações de todas as literaturas antigas e modernas com o texto original**. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p.952.

BARROSO, Luís Roberto. BARBOSA, Marcus Vinicius Cardoso. **Direito Tributário e o Supremo Tribunal Federal: passado, presente e futuro.** Universitas Jus , v. 27, p. 1-20, 2016

BENAJAMIM, Antonio Herman. Função ambiental. In: BENAJAMIM, Antonio Herman (coord), **Dano ambiental, Prevenção, reparação e repressão.** São Paulo. Revista dos Tribunais, 1993, p.60.

BENATTI, José Heder. **O meio ambiente e os bens ambientais.** In: RIOS, Aurélio Virgílio Veiga e IRIGARAY, Carlos Teodoro

BOBBIO, Norberto. **Teoria generale del diritto.** Torino: G.Giappichelli Editore, 1993. 297p.

BONFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência.** São Paulo: Saraiva, 2011, p. 243-244.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil.

BRASIL. Decreto 6.308/2077. **Regulamento do Imposto sobre Operações Financeiras.**

BRASIL. Decreto Paulista n. 46.655/02. **Aprova o Regulamento do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - (ITCMD),** de que trata a Lei nº 10.705, de 28-12-00, alterada pela Lei nº 10.992, de 21-12-01. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/dec46655.aspx>> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Decreto Paulista nº 65.337/2020. **Regulamenta a imunidade, isenção, dispensa de pagamento, restituição e redução de alíquota do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA e dá outras providências.** Disponível em:< <https://portal.fazenda.sp.gov.br/DiarioOficial/Paginas/Decreto-n%C2%BA-65.337,-de-7-de-dezembro-de-2020.aspx>> Acesso 10 fev.2021.

BRASIL. Decreto Paulista n. 65.253/2020. **Regulamenta Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – RICMS.** Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-65253-de-2020.aspx>> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Decreto Paulista n. 65.254/2020. **Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS** e dá outras providências Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-65254-de-2020.aspx>> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Decreto Paulista n. 65.255/2020. **Introduz alterações no Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS** e dá outras providências. Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Decreto-65255-de-2020.aspx>> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Decreto n. 9.580/2018. **Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.580%2C%20DE%202022,que%20lhe%20confere%20o%20art.](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%209.580%2C%20DE%202022,que%20lhe%20confere%20o%20art.)> Acesso em 10 fev.2021.

BRASIL. Decreto n.7.212/10. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm)> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Decreto 6.759/09. **Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a**

**tributação das operações de comércio exterior.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm)> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Lei 9393 de 1996. **Lei do Imposto Territorial Rural.**

BRASIL. Lei Complementar n. 175/20. **Lei que regulamenta alteração do Imposto sobre Serviço.**

BRASIL. Lei Complementar n. 87/96 e suas alterações. **Legisla sobre o ICMS no âmbito federal.**

BRASIL. Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000. **Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.** Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp101.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm). Acesso em: 10 set. 2020.

BRASIL. Lei Estadual SP n. 17.293/2020. **Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá providências correlatas.** Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/Lei-17293-de-2020.aspx>> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Lei Estadual SP n. 10.705/2000. **Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD.** Disponível em: <<https://legislacao.fazenda.sp.gov.br/Paginas/lei10705.aspx>> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Lei Estadual SP n 6.374/89. **Dispõe sobre a instituição do ICMS.** Disponível em: <<https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/lei-6374-01.03.1989.html>> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Lei Estadual SP n. 13.296/08. **Legisla sobre o IPVA paulista.**

BRASIL. Lei n. 9.250/1995 **Altera a legislação do impos-**



**to de renda das pessoas físicas** e dá outras providências. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9250.htm)> Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.116, de 31 de julho de 2003. **Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal**, e dá outras providências. Disponível em:. Acesso em: 07 fev. 2021.

BRASIL. Lei n.157, de 29 de dezembro de 2016. **Altera a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Disponível em: Acesso em: 07 fev. 2021

BRASIL. Lei nº 12.651, de 2012. **Código Florestal**.

BRASIL. Lei no 4.320, de 17 de março de 1964. **Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal**.

BRASIL. Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional** e dá outras providências.

BRASIL. Portaria do Ministério da Economia n. 1696/2021. **Estabelece as condições para transação por adesão para tributos federais vencidos no período de março a dezembro de 2020 e não pagos em razão dos impactos econômicos decorrentes da pandemia relacionada ao coronavírus (COVID-19)**. Disponível em: <<https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/portaria-n-1.696-de-10-de-fevereiro-de-2021-303444111>> Acesso em 11 fev. 2021.

BRASIL. Portaria estadual SP, CAT nº 24/2018. **Dispõe sobre operações com bens e mercadorias digitais realizadas por meio de transferência eletrônica de dados e altera a Portaria CAT 92/1998 de 23.12.1998, que implanta e uniformiza procedimentos relativos ao sistema eletrônico de serviços dos Postos Fiscais Administrativos do Estado**. Disponível

em:< <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=358025>>  
Acesso em 10 fev. 2021.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Receita Nacional: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios**. Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.

BRASIL. São Paulo/SP. **Decreto nº 56.589 de 10 de novembro de 2015**. Regulamenta a aplicação do Imposto Predial e Territorial Urbano Progressivo no Tempo em São Paulo - Capital.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019**. Disponível em:< <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>> acesso em 28 jul. 2024.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição 110/2019**. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>> Acesso em 08 nov.2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Senado Federal aprova proposta que moderniza o sistema tributário do país**. 2024. Disponível em:< <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/novembro/senado-federal-aprova-proposta-que-moderniza-o-sistema-tributario-do-pais#:~:text=O%20Senado%20Federal%20aprovou%20na,24%20contr%C3%A1rios%20e%20nenhuma%20absten%C3%A7%C3%A3o.>>> Acesso em 28 jul. 2024.

BRASIL. Secretaria de Comunicação Social. **Reforma tributária é aprovada pela Câmara dos Deputados**. Disponível em: <<https://www.gov.br/secom/pt-br/assuntos/noticias/2023/12/reforma-tributaria-e-aprovada-pela-camara-dos-deputa>



BRASIL. STF, RE 587108, DJE nº 175 10.07.2020 .

BRASIL. STF, RE 606.010-PR, DJe 05.02.2016.

BFRASIL. STF. RE 57.904-SP, DJ 24/06/1966, p. 2.379.

CALIENDO, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CALIENDO, Paulo. **Direitos Fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio**. Revista Scientia Iuris, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul.2014

CARMO, Débora e Leonardo Salvador. **Reforma tributária: cashback e justiça fiscal**. 2024. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2024-jul-30/cashback=-e-justica-fiscal/#:~:text=Mais%20uma%20inova%C3%A7%C3%A3o%20da%20reforma,Cad%C3%A9nico%20poder%C3%A3o%20usufruir%20desse%20benef%C3%ADcio>. Acesso em 29 jul. 2024.

CARNEIRO, Claudio. **Processo tributário: administrativo e judicial**. 5. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2018.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 6. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 14.<sup>a</sup> ed., Malheiros: São Paulo, 2000, p. 331.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **“A Competência Tributária Municipal”**, **Anais do Simpósio sobre o Sistema Tributário Nacional**. Brasília, Câmara dos Deputados, 1982.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 43. Constituição e direitos

fundamentais, Rio de Janeiro: Editora Forense Universitária, 2019.

CORREIA, André Lapa de Barros. **O lançamento tributário e a modalidade do artigo 150 do CTN**. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1031, 28 abr. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8306>>. Acesso em 21 de abril de 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 2012.

CREPALDI, Silvio Aparecido; CREPALDI, Guilherme Simões. **Direito tributário: teoria e prática**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto (2010): **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), No. 1469. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?>> Acesso em 17 ago. 2020.

DOS SANTOS, Ana Carolina de Souza, e COUTINHO, Lucas. **ISS sobre os serviços de streaming: uma análise sobre a constitucionalidade jurídica e tributária**. REGRAD, UNIVEM/Marília-SP, v. 12, n. 1, p. 96 – 109, novembro de 2019.

ESCOLA SUPERIOR DE ADVOCACIA, OAB/SP. **Curso de Direito Tributário**, ministrado pelos professores André Cardoso Berçot e Gustavo Abrahão dos Santos, anos de 2013, 2016 e 2019.

FGV. A era Vargas: dos anos 20 a 1945. **A Constituição de 1937**. Disponível em:< <https://cpdoc.fgv.br/producao/dossies/AEraVargas1/anos37-45/PoliticaAdministracao/Constituicao1937>> Acesso em 23 ago. 2020.

FILHO, Luiz Peixoto de Siqueira. **Exceção de pré-executividade**. 3 ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, 1999.

FUCK, Luciano Felício. **STF exerce influência decisiva no sistema tributário, mas nem sempre positiva**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-nov-04/observatorio-constitucional-stf-influencia-decisiva-area-tributaria-nem-sem-pre-positiva>> Acesso em 24 ago.2020

GIACOMONI, James: Orçamento Público. 15ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUIMARÃES, Marco Antônio **As imunidades tributárias enquanto direitos fundamentais integrantes do 2006 núcleo rígido da Constituição Federal e o princípio da proibição do retrocesso social**. Dissertação (mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2006.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 7. ed., 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26ª edição: Atlas, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Reforma tributária aprovada pela EC nº 132/2023**, 2024. Disponível em:< <https://haradaadvogados.com.br/reforma-tributaria-aprovada-pela-ec-no-132-2023/>> Acesso em 28 jul. 2024.

HUEGUENES IRIGARAY, Carlos Teodoro e RIOS, Aurélio Virgílio Veiga Rios. **O Direito e o desenvolvimento sustentável: Curso de direito ambiental**, Editora Peirópolis; 1ª edição, 2005.

JÚNIOR, Nelson Nery. NERY, Rosa Maria Andrade. **Código de Processo Civil Comentado**. 4 ed. rev. e ampl., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

KELSEN, Hans. Reine rechtslehre. Viena: Verlag Franz Deuticke, 1960. (tradução portuguesa **Teoria pura do direito**, por João B. Machado. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991. 371 p.)

KFOURI JR, Anis. **Curso de Direito Tributário**, 4ª edição, Saraiva; São Paulo:2018.

NUCCI, Guilherme de Souza. **Leis Penais e Processuais Penais Comentadas**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 677).

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. 9. ed., rev. e atual. - Niterói: Impetus, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Contribuição de Melhoria**. Fórum de Direito Tributário, v. 50, p. 07-25, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 29. ed., São Paulo: Malheiros 2008.

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

MAIA, José Nelson Bessa e SARAIVA, José Flávio Sombra. **A para diplomacia financeira no Brasil da República Velha, 1890–1930**. Rev. Bras. Polít. Int. 55 (1): 106-134 [2012].

MARIA, Lorena Do Nascimento Barbosa. **Tributação Do Netflix: A (In)Constitucionalidade Da Incidência Do Imposto Sobre Serviços De Qualquer Natureza - ISS Sobre Os Serviços De Streaming**. FIBRA Lex, [s.l.], n. 3, fev. 2018. Disponível em: <<http://periodicos.fibrapara.edu.br/index.php/fibralex/article/view/91/72>>. Acesso em: 25 maio 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de Direito Tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 15.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 16.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Taxa de Serviço (parecer)**. Revista de Direito Tributário, n. 9-10, 1979, pp. 25-31.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 5ª edição, JusPodivm, São Paulo, 2018.

MOREIRA, Barbosa. **Exceção de pré-executividade: uma denominação infeliz**. Revista Forense, v. 351, julho-setembro/2000, p. 585-586, Rio de Janeiro, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Direito Financeiro, Curso de Direito Tributário**, São Paulo, José Bushatsky – Editor, 1995, p. 74.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva. 1999.

OLIVEIRA, Rômulo. **Justiça fiscal: entenda a origem desse conceito e como ele pode ser aplicado**, 2024. Disponível em: < <https://blog.1doc.com.br/justica-fiscal/#:> > Acesso em 28 jul. 2024.

PEREIRA, Gislene. **Das fintas ao tributo: a trajetória da Contribuição de Melhoria no Brasil. Urbe**. Revista Brasileira de Gestão Urbana (Brazilian Journal of Urban Management), v. 4, n. 2, p. 207-213, jul./dez. 2012.

PROCIANOY, J. L. CARVALHO SOBRINHO, J.O.F. **Does the Privatization of State Companies Improve their Performance? Evidence from the Brazilian Case**. Latin American Business Review, v.2, n.3/4, p. 5-36, 2001.

RODRIGUES JR., Otavio Luiz. **Direito Civil contemporâneo: Estatuto epistemológico, Constituição e direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Forense, 2019



SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**, Ed. Premier Máxima, 2005.

SABBAG, Eduardo Moraes. **Manual de Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 2020.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5a. edição. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1.105.

SANTOS, Nélida Cristina dos. **O sistema tributário brasileiro e o contribuinte**. Revista da Faculdade de Direito de São Bernardo do Campo. 2005 p. 333-352.

SARAIVA, Fernando Antonio Gonçalves (Coord.). ZIMMERMANN, Lucas Vidigal. Facetas do Direito Tributário. ZIMMERMANN, Gustavo. **Determinantes dos sistemas tributários: raízes da crise atual e os contornos das modificações propostas**. Coleção Lexnet. São Paulo: LTR, 2019, p. 27-41.

SARAIVA, Fernando Antonio Gonçalves (Coord.). ZIMMERMANN, Lucas Vidigal. Facetas do Direito Tributário. ROSA, Ana Paula. **Apuração de crédito do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo no varejo**. Coleção Lexnet. São Paulo: LTR, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**, 5. Ed. Saraiva, 2015.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Manual de Direito Tributário**, 10. ed. revisada, atualizada. e ampliada – São Paulo : Atlas, 2018.

SILVA, Antônio Carlos Costa e. **Teoria e prática do processo executivo fiscal (Comentários sistemáticos à Lei n. 6.830 de 1980)**. Rio de Janeiro: Aide, 2000.

SILVA, Ovídio A. Baptista. **Curso de Processo Civil, - Execução Obrigacional, Execução Real, Ações Mandamentais**. 3 ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Curso de Direito Processual Civil**. Vol. II. 35ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

TORRES, Heleno Taveira. **A reforma tributária mais urgente é infraconstitucional**. Texto publicado em 01 julho de 2020. Disponível em:<<https://www.conjur.com.br/2020-jul-01/consultor-tributario-urgente-reforma-tributaria-infraconstitucional>> Acesso em 11 fev.2021.

WILHELM, Alcides e OLIVEIRA, Francisco Cardozo. **A constitucionalização do direito e a normatividade da lei tributária**. Revista de Direito Tributário e Financeiro| e-ISSN: 2526-0138, Goiânia, v. 5, n. 1,| p. 1-17, Jan/Jun. 2019.

# Sobre o Autor

## *Gustavo Abrahão dos Santos*

Mestre em Direito pela Universidade Católica de Santos. Pós-graduado em Direito Empresarial pela Universidade Católica de Santos. Pós-graduado em Direito Tributário e Processo Tributário pela Faculdade LEGALE. Pós-Graduado em Ética, Valores e Cidadania pela USP. Graduado em Direito pela Universidade Católica de Santos. Graduado em Gestão Pública pela Universidade Santa Cecília. Docente na Universidade Paulista (UNIP/Santos). Docente na UNIBR Faculdade São Vicente. Docente na FATEC Rubens Lara Baixada Santista. Advogado, desde 2001.



# Índice Remissivo

## A

administração 17, 22, 25, 26, 30, 32, 33, 35, 36, 37, 40, 55, 91, 92, 101, 102, 131, 146, 154, 167, 219, 225, 247, 248, 249, 250, 251, 260, 266, 267, 301, 304, 317, 318, 322, 431, 441, 490, 491, 503

agentes 20, 39, 42, 45, 81, 141, 191, 302, 430, 490

alíquotas 18, 19, 60, 78, 81, 82, 83, 84, 86, 89, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 111, 112, 113, 114, 115, 117, 121, 127, 128, 129, 130, 132, 140, 167, 171, 172, 182, 187, 192, 201, 204, 205, 206, 207, 340, 341, 347, 350, 355, 356, 361, 364, 368, 371, 374, 375, 383, 384, 385, 391, 392, 393, 396, 397, 398, 399, 400, 404, 405, 412, 423, 432, 440, 445, 446, 449, 452

arrecadação 33, 35, 38, 39, 40, 41, 52, 60, 64, 68, 69, 77, 79, 83, 84, 85, 91, 96, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 106, 110, 113, 114, 115, 116, 119, 122, 127, 137, 151, 162, 163, 170, 175, 192, 201, 203, 207, 240, 246, 247, 356, 361, 367, 373, 379, 380, 406, 420, 433, 439, 482, 503

atividade 22, 32, 56, 99, 121, 141, 143, 144, 146, 151, 152, 154, 155, 160, 174, 178, 180, 191, 201, 214, 215, 216, 218, 226, 227, 230, 231, 248, 251, 253, 287, 298, 299, 308, 323, 330, 343, 360, 406, 413, 421, 428, 431, 449, 450, 458, 462, 486, 498, 506

## B

brasileira 32, 51, 53, 57, 64, 144, 161, 186, 213, 249, 342, 356, 433, 434

## C

campo 53, 55, 57, 60, 77, 140, 216, 232, 238, 278, 380, 437

capital 26, 27, 28, 29, 30, 33, 36, 61, 97, 154, 198, 217, 226, 227, 228, 229, 230, 297, 365, 366, 376, 449, 450

carga 49, 58, 64, 65, 75, 78, 79, 88, 130, 132, 153, 167, 180, 193, 195, 197, 200, 241, 310, 347, 348, 349, 400, 404, 413, 430, 432, 444, 446, 452, 468

comércio 22, 46, 48, 55, 57, 58, 78, 82, 108, 109, 158, 186, 187,

298, 299, 318, 341, 342, 343, 350, 355, 360, 384, 388, 398, 426, 448, 504

constitucionais 17, 19, 31, 32, 58, 66, 68, 69, 72, 74, 75, 143, 148, 177, 178, 179, 208, 209, 233, 379, 380, 382, 396, 405, 410, 416, 446, 456

constitucional 16, 17, 19, 22, 30, 38, 43, 45, 53, 54, 57, 58, 59, 60, 63, 65, 66, 67, 68, 69, 71, 74, 75, 77, 78, 81, 83, 85, 86, 87, 89, 141, 145, 147, 149, 152, 153, 154, 158, 161, 162, 168, 170, 173, 174, 177, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 188, 189, 191, 192, 193, 196, 197, 198, 199, 204, 208, 211, 213, 215, 217, 219, 221, 222, 223, 224, 225, 232, 286, 306, 340, 341, 352, 356, 357, 375, 378, 382, 383, 384, 392, 416, 418, 438, 451, 487, 490, 492, 493, 494, 510

consumidor 79, 82, 88, 100, 203, 224, 357, 359, 360, 384, 386, 394, 398, 407, 411, 412, 414, 444, 468

contribuintes 16, 18, 34, 35, 39, 50, 70, 71, 75, 76, 77, 81, 82, 87, 88, 96, 97, 118, 129, 142, 159, 164, 166, 170, 173, 177, 178, 179, 181, 184, 189, 190, 191, 201, 203, 206, 242, 250, 254, 261, 264, 265, 269, 270, 287, 319, 363, 374, 384, 387, 389, 390, 392, 404, 408, 417, 427, 428, 439, 440, 441, 447, 451, 455, 476

## D

desenvolvimento 23, 35, 37, 47, 48, 49, 64, 77, 79, 104, 108, 109, 138, 197, 205, 218, 219, 229, 270, 317, 427, 444, 474, 510

despesa 22, 27, 28, 35, 41, 42, 44, 107, 108, 152, 158, 162, 473

despesas 16, 20, 21, 22, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 35, 36, 37, 41, 43, 44, 45, 136, 149, 161, 191, 202, 219, 277, 390, 411, 461, 463

direito 7, 16, 18, 19, 20, 26, 27, 28, 32, 36, 37, 39, 43, 45, 49, 50, 51, 52, 54, 55, 63, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 73, 74, 75, 95, 127, 134, 142, 143, 144, 145, 147, 153, 154, 155, 162, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 175, 176, 178, 179, 189, 197, 199, 201, 202, 209, 213, 220, 222, 225, 226, 230, 231, 234, 237, 238, 239, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 249, 251, 257, 258, 259, 262, 263, 264, 273, 274, 275, 276, 279, 280, 281, 283, 287, 288, 289, 295, 297, 298, 299, 301, 304, 311, 315, 322, 324, 325, 328, 336, 338, 357, 365, 367, 372, 377, 383, 392, 393, 406, 409, 414, 415, 416, 417, 418, 420, 421, 425, 433, 438, 439, 444, 445, 447, 450, 452, 453, 455, 456, 457, 458, 459, 460, 461, 463, 464, 465, 466, 467, 468, 469, 470, 475, 476, 478, 479, 480, 481, 484, 485, 486, 487, 488, 489, 490,

491, 492, 493, 496, 497, 510, 511, 512, 514

## E

economia 21, 22, 23, 24, 25, 28, 37, 48, 53, 55, 57, 60, 62, 64, 66, 72, 79, 162, 182, 185, 186, 188, 213, 214, 250, 342, 344, 350, 356

econômica 22, 23, 32, 46, 47, 52, 56, 60, 61, 77, 81, 88, 94, 121, 141, 153, 167, 191, 192, 201, 206, 207, 214, 239, 258, 278, 292, 298, 365, 366, 367, 468

econômico 23, 24, 25, 39, 47, 48, 58, 62, 64, 66, 77, 79, 104, 149, 160, 162, 167, 201, 226, 292, 357, 376, 416, 428, 431, 461

estatal 32, 52, 57, 143, 151, 154, 156, 243, 314, 316, 356, 421, 482

evolução 16, 47, 48, 49, 50, 54, 58, 166, 167, 218, 220, 427, 509

exterior 57, 58, 87, 96, 136, 186, 187, 198, 211, 212, 225, 251, 343, 346, 352, 353, 354, 355, 358, 363, 382, 385, 387, 388, 389, 390, 400, 407, 433, 469, 470, 497, 504

## F

finanças 16, 21, 23, 28, 38, 45, 58, 504

financeira 22, 32, 40, 41, 43, 45, 56, 61, 67, 77, 97, 100, 152, 182, 270, 283, 363, 367, 379, 461, 511

financeiro 20, 30, 31, 32, 34, 37, 41, 45, 46, 62, 63, 76, 132, 133, 134, 179, 184, 219, 272, 357, 363, 365, 367, 386, 439, 467, 469, 510

fiscais 33, 41, 49, 53, 67, 85, 95, 102, 108, 111, 132, 133, 144, 149, 167, 172, 182, 186, 189, 191, 195, 197, 283, 304, 309, 313, 315, 316, 326, 346, 387, 394, 441, 453, 475, 488

fiscal 16, 18, 19, 25, 28, 31, 33, 36, 38, 46, 49, 51, 52, 53, 60, 63, 64, 67, 68, 75, 77, 79, 88, 96, 97, 107, 122, 124, 140, 143, 144, 151, 161, 162, 177, 179, 180, 189, 190, 192, 195, 203, 205, 206, 207, 208, 237, 238, 241, 245, 246, 250, 254, 261, 263, 264, 265, 277, 280, 281, 282, 290, 292, 301, 303, 305, 308, 309, 310, 311, 313, 314, 316, 317, 318, 319, 322, 323, 325, 326, 327, 328, 329, 333, 334, 336, 337, 338, 339, 347, 361, 365, 379, 380, 399, 410, 411, 412, 437, 440, 441, 445, 446, 455, 456, 460, 471, 472, 473, 475, 476, 477, 479, 484, 486, 488, 489, 493, 504, 508, 511, 512, 513

fiscalização 35, 40, 45, 60, 86, 101, 131, 143, 163, 175, 203, 240, 246, 247, 307, 309, 313, 316, 373, 380, 420, 498, 503

# G

gastos 29, 34, 35, 37, 42, 348

gestão 16, 20, 22, 25, 32, 37, 38, 40, 45, 80, 101, 131, 187, 229, 504

governo 22, 23, 26, 29, 30, 36, 37, 43, 49, 53, 56, 57, 60, 62, 80, 181, 250, 343, 351, 368, 371, 372, 414

# I

impostos 18, 24, 26, 34, 35, 40, 47, 48, 49, 50, 52, 53, 54, 58, 60, 63, 64, 65, 68, 69, 70, 75, 78, 81, 82, 83, 85, 87, 90, 93, 103, 106, 107, 108, 111, 112, 113, 121, 122, 123, 124, 126, 147, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 169, 173, 174, 181, 182, 185, 192, 200, 204, 209, 210, 211, 212, 213, 217, 218, 220, 224, 236, 241, 273, 274, 286, 295, 340, 341, 351, 365, 378, 379, 382, 405, 421, 426, 445, 451, 470, 497

# J

jurisdição 45, 74, 148, 171, 333, 334, 345

# L

legislação 17, 18, 19, 24, 31, 32, 39, 49, 50, 62, 69, 70, 71, 78, 79, 81, 82, 87, 88, 90, 95, 99, 100, 108, 118, 119, 126, 130, 134, 155, 156, 159, 163, 165, 170, 171, 183, 195, 201, 202, 207, 225, 228, 235, 240, 244, 247, 249, 251, 252, 253, 265, 266, 269, 271, 274, 290, 303, 309, 310, 313, 320, 325, 344, 347, 349, 352, 353, 368, 374, 378, 379, 399, 411, 414, 420, 424, 425, 438, 440, 441, 444, 453, 464, 504

lei 20, 22, 25, 28, 29, 33, 34, 36, 37, 40, 41, 46, 50, 51, 63, 67, 69, 71, 72, 73, 74, 84, 86, 87, 88, 92, 93, 94, 95, 96, 99, 100, 103, 104, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 114, 115, 116, 118, 122, 123, 125, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 136, 137, 138, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 151, 155, 159, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 170, 171, 174, 176, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 187, 189, 190, 191, 196, 198, 206, 208, 210, 212, 214, 215, 218, 224, 226, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 247, 248, 250, 253, 257, 258, 260,

264, 265, 266, 267, 270, 272, 276, 277, 278, 279, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 296, 297, 301, 303, 304, 306, 308, 309, 310, 313, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 323, 324, 326, 327, 328, 330, 335, 336, 337, 345, 346, 347, 350, 352, 353, 354, 355, 357, 362, 364, 366, 367, 373, 378, 379, 380, 383, 386, 387, 388, 391, 396, 404, 405, 406, 408, 410, 411, 412, 414, 415, 418, 419, 427, 432, 433, 437, 438, 439, 440, 446, 447, 448, 450, 451, 452, 460, 472, 473, 475, 482, 490, 491, 492, 493, 497, 504, 514

## M

mercado 23, 24, 25, 46, 58, 62, 76, 93, 121, 131, 155, 182, 226, 228, 241, 272, 347, 348, 351, 353, 354, 355, 363, 364, 365, 374, 410, 411, 412, 414, 422, 424, 444, 448, 469, 470

metas 30, 33, 41

## O

orçamentária 29, 30, 33, 34, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 45, 100

orçamentários 37, 38, 136, 150, 161

orçamento 20, 21, 22, 25, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 36, 37, 54, 60, 68, 473, 475

orçamentos 29, 37, 65, 159, 232, 505

organização 52, 53, 58, 101, 130, 147, 162, 217, 241, 431, 460

## P

poder 16, 25, 27, 34, 45, 49, 54, 56, 57, 60, 62, 65, 66, 67, 68, 75, 79, 82, 92, 140, 141, 142, 144, 149, 150, 154, 155, 156, 159, 160, 161, 167, 170, 175, 176, 177, 178, 179, 184, 189, 195, 198, 199, 208, 209, 213, 231, 238, 241, 262, 287, 301, 303, 326, 329, 334, 345, 361, 469, 476, 487, 488

política 22, 30, 31, 46, 52, 53, 56, 61, 162, 171, 182, 187, 196, 198, 206, 213, 217, 264, 272, 296, 355, 361, 382

princípios 17, 19, 22, 32, 37, 45, 65, 66, 68, 70, 72, 74, 75, 79, 90, 98, 143, 148, 165, 177, 178, 179, 180, 195, 209, 250, 410, 416, 418, 438, 446, 456

pública 17, 22, 23, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 32, 33, 37, 39, 40, 41, 45, 49, 65, 79, 87, 91, 92, 93, 100, 143, 146, 149, 150, 154, 155, 158,



159, 160, 161, 167, 169, 181, 185, 196, 214, 215, 251, 262, 271, 282, 284, 295, 310, 317, 318, 322, 325, 328, 329, 330, 331, 335, 336, 358, 373, 377, 404, 410, 415, 417, 420, 424, 426, 448, 453, 454, 455, 460, 472, 473, 474, 475, 487, 488, 491, 493

públicas 16, 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 28, 29, 32, 37, 38, 40, 41, 43, 45, 49, 58, 59, 72, 91, 92, 132, 139, 149, 155, 158, 159, 182, 191, 205, 213, 228, 231, 473, 474, 475, 492, 504

público 16, 20, 21, 22, 26, 27, 28, 29, 33, 34, 35, 37, 41, 42, 43, 44, 46, 50, 62, 68, 76, 78, 82, 85, 87, 92, 105, 128, 140, 142, 143, 144, 145, 149, 154, 155, 156, 157, 158, 161, 162, 165, 167, 168, 175, 176, 195, 213, 214, 215, 232, 244, 257, 273, 277, 283, 318, 324, 345, 372, 381, 409, 410, 413, 414, 424, 453, 456, 466, 473, 480, 484, 486, 493

públicos 16, 17, 18, 20, 23, 25, 26, 27, 28, 29, 31, 34, 35, 37, 42, 44, 45, 54, 91, 120, 142, 144, 149, 154, 155, 158, 160, 170, 187, 190, 203, 208, 213, 215, 232, 295, 307, 308, 317, 372, 429, 433, 468

## R

receitas 16, 20, 21, 25, 26, 27, 28, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 43, 45, 53, 56, 57, 60, 64, 65, 68, 74, 78, 84, 105, 107, 108, 112, 115, 120, 144, 219, 433

recursos 20, 21, 22, 23, 25, 26, 27, 29, 31, 33, 35, 39, 40, 41, 43, 45, 46, 65, 83, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 114, 116, 117, 120, 124, 125, 126, 127, 131, 132, 133, 134, 136, 150, 161, 162, 219, 228, 232, 246, 249, 250, 255, 261, 272, 273, 376, 433, 445, 447, 489

## S

setor 21, 29, 42, 46, 427

sistema 19, 39, 43, 53, 54, 57, 62, 63, 64, 65, 66, 72, 75, 77, 78, 79, 80, 81, 108, 140, 147, 149, 174, 177, 178, 182, 187, 192, 202, 209, 238, 331, 348, 373, 376, 389, 439, 440, 441, 448, 449, 456, 458, 474, 505, 506, 510, 513

## T

transparência 24, 33, 35, 38, 78, 90, 159, 177

tributação 16, 47, 48, 49, 51, 52, 53, 55, 56, 57, 58, 60, 62, 64, 65, 66, 67, 69, 70, 71, 72, 77, 82, 83, 87, 91, 95, 96, 98, 107, 122, 125,

127, 136, 137, 142, 143, 146, 147, 160, 167, 172, 173, 178, 180, 181, 192, 193, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 217, 226, 233, 237, 238, 239, 266, 269, 270, 308, 316, 343, 346, 349, 352, 356, 359, 366, 367, 375, 384, 404, 416, 417, 432, 442, 444, 445, 449, 456, 503, 504

tributantes 17, 67, 71, 74, 79, 160, 177, 178, 196, 197, 209, 340, 341, 481

tributária 16, 17, 18, 19, 27, 31, 35, 39, 47, 49, 54, 58, 60, 62, 63, 64, 65, 68, 69, 70, 71, 73, 74, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 87, 88, 90, 98, 101, 102, 132, 140, 141, 143, 145, 147, 148, 151, 159, 161, 162, 163, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 183, 184, 185, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 197, 198, 199, 200, 202, 203, 204, 206, 207, 208, 209, 215, 217, 221, 223, 224, 225, 230, 232, 233, 234, 235, 237, 238, 239, 240, 241, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 250, 251, 252, 253, 254, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 277, 278, 281, 282, 285, 286, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 301, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 314, 315, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 325, 327, 331, 337, 340, 346, 347, 352, 354, 356, 357, 365, 373, 374, 379, 381, 382, 387, 388, 391, 392, 400, 408, 410, 416, 417, 418, 419, 428, 432, 433, 436, 437, 438, 444, 445, 446, 449, 452, 453, 455, 456, 457, 458, 460, 462, 463, 464, 465, 468, 470, 472, 479, 481, 482, 486, 488, 491, 506, 507, 508, 509, 510, 514

tributário 7, 16, 17, 18, 19, 20, 46, 49, 50, 53, 54, 60, 62, 63, 65, 66, 68, 69, 70, 72, 74, 75, 77, 79, 80, 81, 90, 108, 140, 142, 143, 145, 146, 147, 149, 152, 153, 165, 166, 169, 170, 177, 178, 179, 187, 188, 189, 190, 192, 197, 198, 209, 233, 234, 235, 237, 238, 239, 240, 241, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 267, 268, 269, 270, 271, 274, 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 289, 292, 293, 294, 299, 302, 311, 312, 314, 315, 316, 317, 319, 321, 322, 324, 325, 326, 328, 337, 338, 340, 346, 383, 391, 392, 393, 401, 407, 414, 418, 426, 439, 442, 447, 455, 456, 457, 459, 461, 463, 464, 465, 466, 467, 472, 475, 476, 477, 478, 479, 480, 482, 484, 487, 488, 489, 495, 506, 508, 509, 510, 511, 512, 513

tributo 19, 34, 39, 48, 50, 51, 57, 59, 60, 64, 67, 74, 78, 83, 87, 91, 110, 114, 123, 144, 145, 146, 147, 151, 152, 158, 161, 162, 164, 165, 167, 170, 172, 173, 175, 176, 178, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 188, 189, 190, 192, 193, 194, 195, 196, 199, 200, 203, 205, 206, 232, 233, 234, 236, 238, 240, 241, 243, 244, 246, 247, 248,

251, 252, 256, 257, 258, 265, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 274,  
275, 276, 277, 278, 279, 282, 283, 286, 288, 289, 290, 292, 293,  
299, 305, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 317, 318,  
320, 322, 323, 324, 346, 352, 353, 357, 367, 371, 375, 380, 383,  
410, 419, 421, 438, 447, 448, 452, 455, 457, 459, 460, 462, 464,  
465, 466, 467, 468, 469, 471, 472, 473, 476, 477, 478, 479, 480,  
481, 482, 483, 484, 485, 486, 492, 496, 497, 498, 512

tributos 17, 18, 19, 20, 25, 26, 28, 34, 38, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53,  
54, 55, 56, 60, 64, 70, 74, 75, 78, 79, 80, 82, 83, 84, 85, 88, 90, 91,  
93, 95, 102, 106, 108, 109, 110, 112, 114, 118, 119, 121, 123, 124,  
127, 128, 129, 130, 132, 138, 139, 142, 143, 144, 146, 147, 149,  
150, 151, 153, 160, 161, 162, 167, 168, 169, 170, 175, 178, 180,  
181, 182, 183, 184, 185, 189, 194, 195, 197, 199, 201, 205, 206,  
209, 218, 219, 225, 236, 240, 246, 247, 248, 249, 253, 257, 262,  
265, 268, 270, 271, 272, 273, 275, 277, 278, 279, 282, 283, 286,  
294, 295, 296, 297, 299, 300, 307, 308, 311, 313, 316, 322, 324,  
325, 355, 358, 377, 411, 412, 414, 451, 462, 465, 467, 481, 482,  
486, 498, 505





**AYA EDITORA**