

COLEÇÃO



**Alessandro Spilborg
e Eduardo Newman**

Direito Tributário



 EDITORA
RIDEEL
Quem tem Rideel tem mais.

Dedicatória

Dedico a obra a quem me inspira a estar aqui: Amanda, Lívia e Erika, como também aos meus pais Paulo e Cleusa. Lu, esse trabalho é por você também.

Alessandro Spilborghs

Dedico esta obra a quem deu tudo na vida por mim: meus pais! A quem me acompanhou desde o início em minha vida profissional: minha querida irmã. E à Taís, que durante mais de 20 (vinte) anos sempre esteve ao meu lado em todos os momentos, desde os mais felizes até os mais difíceis.

Eduardo Newman

Sobre os autores

ALESSANDRO SPILBORGHES

Advogado e consultor. Professor de Direito Tributário e Financeiro em preparatórios para o Exame da OAB e concursos públicos. Professor em diversos cursos de pós-graduação. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie. Pós-graduado em Direito Tributário.

EDUARDO NEWMAN DE MATTERA GOMES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduado em Administração de Empresas e Direito pela Universidade de São Paulo – USP. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Mestrando em Direito na Universidade de São Paulo – USP. Professor em cursos de Pós-graduação em Direito Público.

Sumário

Dedicatória.....	V
Sobre os autores.....	VI
Apresentação.....	VII
Capítulo 1 – Poder de Tributar	1
1.1. Poder de tributar e competência tributária.....	1
1.1.1. Características da Competência	2
1.1.2. Modalidades de Competência.....	5
1.1.3. Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa	8
1.1.4. Capacidade Tributária Ativa e Capacidade Contributiva.....	11
Capítulo 2 – Repartição de Receitas	12
2.1. Introdução.....	12
2.2. Repartição de receita e de competência tributária.....	12
2.3. Quais tributos têm sua receita partilhada?	15
2.4. Repasse da União para os Estados	16
2.5. Sistemática do repasse União para Estados / DF.....	16
2.6. Repasse da União aos Municípios	16
2.7. Sistemática do repasse – União para Municípios.....	17
2.8. Repasse dos Estados aos Municípios.....	17
2.9. Sistemática do repasse Estados para Municípios.....	18
2.10. Legitimidade passiva quanto a tributos repartidos.....	18
2.11. Modalidades de repartição	19
Capítulo 3 – Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar	21
3.1. Noções gerais	21
3.2. Princípios tributários.....	23
3.2.1. Princípio da Legalidade Tributária	25
3.2.2. Princípio da Irretroatividade.....	35
3.2.3. Princípio da Não Surpresa (Anterioridades).....	39
3.2.4. Princípio da Isonomia Tributária	44
3.2.5. Princípio da Capacidade Contributiva	51
3.2.6. Princípio da Vedação ao Confisco	57
3.2.7. Princípio da Liberdade de Tráfego	61
3.2.8. Princípio da uniformidade geográfica	62
3.2.9. Princípio da Transparência dos Impostos.....	65
3.2.10. Princípio da Transparência dos Privilégios Fiscais	65
3.2.11. Princípio da Concessão de Isenção apenas pelo Ente Tributante	68
3.2.12. Princípio da Vedação ao Imposto de Renda Desleal.....	70
3.3. Imunidades.....	70
3.3.1. Imunidade recíproca	73

3.3.2.	Imunidade Religiosa.....	84
3.3.3.	Imunidade dos Partidos Políticos, Sindicatos, Instituições de Educação e Entidades Benéficas de Assistência Social.....	87
3.3.4.	Imunidade Cultural.....	96
3.3.5.	Imunidade das Produções Musicais.....	101
3.3.6.	Imunidade na Exportação.....	102
3.4.	Quadro sinótico.....	103
3.5.	Questões de concurso.....	105
Capítulo 4 – Tributo		109
4.1.	Introdução.....	109
4.2.	Natureza jurídica do tributo.....	112
4.2.1.	Natureza Jurídica das Contribuições Profissionais.....	115
Capítulo 5 – Impostos.....		116
5.1.	Não Vinculação do Fato Gerador x Não Afetação da Receita.....	118
5.2.	Destinação Específica x Afetação de Receitas.....	119
Capítulo 6 – Taxas.....		120
6.1.	Modalidades de taxas.....	122
6.1.1.	Taxa de Polícia.....	122
6.1.2.	Exercício do Poder de Polícia.....	123
6.1.3.	Taxa de Serviço.....	123
6.1.4.	Base de Cálculo das Taxas.....	125
6.1.5.	Taxa do Lixo x Taxa de Limpeza Pública.....	126
6.1.6.	Taxas e Tarifas.....	126
Capítulo 7 – Contribuições de Melhoria.....		129
7.1.	Sujeito ativo e passivo.....	129
7.1.1.	Limites da Cobrança.....	131
7.1.2.	Valorização x Melhoria.....	132
7.1.3.	Procedimento de Cobrança.....	133
Capítulo 8 – Empréstimos Compulsórios.....		134
8.1.	Empréstimos facultativos e compulsórios.....	134
8.1.1.	Hipóteses de Cabimento.....	135
8.1.2.	Empréstimos Compulsórios e Princípios Tributários.....	136
8.1.3.	Destino da Arrecadação.....	138
8.1.4.	Restituição do Empréstimo.....	138
Capítulo 9 – Contribuições Especiais.....		139
9.1.	Contribuições Sociais.....	139
9.2.	Modalidades de Contribuições Sociais.....	141
9.3.	Contribuições Sociais Específicas.....	141
9.4.	ICMS na Base de Cálculo de Contribuições.....	142
9.5.	Contribuições Sociais Específicas e Anterioridade.....	143
9.6.	Contribuições Sociais Residuais.....	144
9.7.	Contribuições Sociais Genéricas.....	144

9.8.	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico	145
9.9.	Contribuições Corporativas	147
9.10.	Contribuição Sindical e Contribuição Confederativa.....	148
9.11.	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública.....	149
Capítulo 10 – Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU		152
10.1.	Competência	152
10.2.	Progressividade de alíquotas	152
10.2.1.	Progressividade em Razão da Função Social do Imóvel	153
10.2.2.	Progressividade em Razão do Valor do Imóvel.....	154
10.3.	Seletividade de alíquotas.....	155
10.4.	Fato gerador do IPTU	156
10.4.1.	Bens Imóveis por Natureza x Bens Imóveis por Acesso Física.....	156
10.4.2.	Imóvel em Zona Urbana. Identificação.....	157
10.4.3.	Áreas Urbanizáveis.....	157
10.4.4.	Critério Informador de Área Urbana e Rural.....	158
10.5.	Base de cálculo do IPTU.....	159
10.5.1.	Valor Venal x Planta Genérica de Valores.....	159
10.5.2.	Valor Venal do Imóvel x Valor Fundiário da Terra.....	160
10.5.3.	Valor Venal e Bens Móveis.....	160
10.6.	Contribuinte	160
Capítulo 11 – Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI.....		162
11.1.	Competência	162
11.1.1.	Transmissão de Bens Imóveis por Natureza ou Acesso Física	163
11.1.2.	ITBI Sobre Direitos Reais.....	164
11.1.3.	Identificação do Município Competente para Arrecadação.....	165
11.2.	Não incidência do ITBI.....	166
11.2.1.	Não incidência em operações societárias	166
11.2.2.	Não Incidência na Aquisição Originária.....	169
11.3.	Fato gerador do ITBI	170
11.3.1.	Promessa de Compra e Venda.....	170
11.4.	Base de cálculo do ITBI	171
11.5.	Contribuinte do ITBI	172
Capítulo 12 – Imposto Sobre Serviços – ISS.....		173
12.1.	Competência	173
12.2.	Alíquotas-limite para o ISS.....	175
12.3.	Não incidência na exportação.....	176
12.4.	Concessão de isenções, incentivos e benefícios para o ISS.....	177
12.5.	Fato gerador	178
12.5.1.	Serviços Acompanhados de Mercadorias.....	180
12.5.2.	Serviços sob Encomenda e Destinados a Consumo	181
12.5.3.	Obrigação de Dar e de Fazer. IPI, ICMS ou ISS?.....	182
12.5.4.	Serviços Prestados pelos Correios	185



12.5.5. Serviços Prestados pelos Cartórios.....	186
12.6. Base de Cálculo	188
12.7. Contribuintes.....	188
Capítulo 13 – Imposto Sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação – ITCMD.....	192
13.1. Competência	192
13.1.1. Sujeito Ativo.....	193
13.2. Alíquotas e Senado Federal	194
13.3. Fato gerador	195
13.4. Antecipação de legítima e renúncia à herança.....	196
13.5. Base de cálculo.....	196
13.6. Contribuintes.....	197
Capítulo 14 – Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.....	198
14.1. Competência	198
14.2. Campo de incidência.....	199
14.3. Fato gerador	200
14.3.1. Base de Cálculo – ICMS por Dentro.....	210
14.4. Contribuintes	212
14.4.1. Imunidades Específicas do ICMS.....	219
14.4.2. Não cumulatividade do Imposto.....	221
14.4.3. Seletividade nas Alíquotas.....	222
Capítulo 15 – Imposto Sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA	224
15.1. Competência	224
15.2. Alíquotas mínimas	226
15.3. Alíquotas seletivas.....	226
15.4. IPVA e lei complementar.....	227
15.5. Fato gerador	227
15.6. Base de cálculo.....	228
15.7. Contribuintes.....	229
Capítulo 16 – Imposto de Importação	233
16.1. Introdução.....	233
16.1.1. Competência.....	233
16.1.2. Regimes Aduaneiros Especiais e dos Aplicados a Áreas Especiais.....	234
16.1.3. <i>Drawback</i>	238
16.1.4. Fato gerador	239
16.1.5. Base de cálculo.....	240
16.1.6. Contribuintes.....	241
Capítulo 17 – Imposto de Exportação	242
17.1. Competência	242
17.2. Fato gerador	243
17.3. Base de cálculo.....	243
17.4. Contribuintes.....	244

Capítulo 18 – Imposto de Renda.....	245
18.1. Competência.....	245
18.2. Critérios constitucionais informadores do IR.....	245
18.3. Imunidade específica do imposto de renda.....	246
18.4. Imposto de renda e anterioridade.....	247
18.5. Fato gerador do IR.....	247
18.6. Imposto de renda e indenização.....	248
18.7. Imposto de renda sobre danos emergentes e lucros cessantes.....	250
18.8. Imposto de renda e sua base de cálculo.....	251
18.9. Contribuintes do imposto de renda.....	252
Capítulo 19 – Imposto Sobre Produtos Industrializados.....	254
19.1. Competência.....	254
19.2. Princípios da seletividade e não cumulatividade.....	256
19.3. Imunidade do IPI.....	257
19.4. Fato gerador.....	257
19.5. Base de cálculo.....	259
19.6. Contribuintes.....	259
Capítulo 20 – Imposto Sobre Operações Financeiras.....	260
20.1. Competência.....	260
20.2. IOF sobre o ouro.....	260
20.3. Multiplicidade do IOF.....	262
Capítulo 21 – Imposto Territorial Rural – ITR.....	264
21.1. Competência.....	264
21.2. ITR e Municípios.....	265
21.3. Arrecadação do ITR. União e Município.....	266
21.4. Imunidade e ITR.....	267
21.5. ITR sobre propriedades improdutivas.....	268
21.6. Fato Gerador do ITR.....	269
21.7. Base de cálculo do ITR.....	270
21.7.1. Valor Fundiário da Terra x Valor Venal do Imóvel.....	271
21.8. Contribuinte do ITR.....	271
Capítulo 22 – Imposto Sobre Grandes Fortunas.....	273
22.1. Competência não Exercida.....	273
22.2. Imposto Extraordinário de Guerra.....	274
22.2.1. IEG e Princípios Constitucionais.....	274
22.2.2. IEG: Fato Gerador e Base de Cálculo.....	275
22.2.3. IEG x Empréstimo Compulsório.....	275
Capítulo 23 – Legislação Tributária.....	282
23.1. Aplicação da legislação tributária.....	283
23.2. Lacunas no Direito Tributário (art. 108 do CTN).....	283
23.3. Princípios e institutos de Direito Privado.....	284

23.3.1.	Interpretação Literal (art. 111 do CTN).....	284
23.3.2.	Interpretação mais Favorável ao Acusado (art. 112 do CTN).....	284
23.3.3.	Pontos de Destaque e Outras Considerações:.....	285
Capítulo 24 – Obrigação Tributária e Responsabilidade Tributária		287
24.1.	Fato gerador e negócios condicionais	288
24.1.1.	Fato Gerador e Atos Ilícitos ou Ineficazes	288
24.2.	Responsabilidade.....	289
24.3.	Responsabilidade pelo pagamento	290
24.3.1.	Solidariedade.....	290
24.3.2.	Responsabilidade Subsidiária.....	291
24.3.3.	Responsabilidade Pessoal	292
24.3.4.	Responsabilidade por Substituição	292
24.3.5.	Responsabilidade por Infrações	293
24.4.	Denúncia espontânea	293
24.5.	Pontos de destaque e outras considerações.....	294
Capítulo 25 – Domicílio Tributário		296
25.1.	A definição do domicílio tributário.....	296
25.2.	Domicílio fiscal e autoridade coatora.....	298
Capítulo 26 – Crédito Tributário		300
26.1.	Alterações do crédito tributário que não afetam a obrigação tributária	301
26.2.	Lançamento tributário	302
26.2.1.	Lançamento Tributário enquanto Procedimento Administrativo Vinculado.....	302
26.2.2.	Lançamento Tributário e Moeda Estrangeira.....	302
26.2.3.	Lei Reguladora do Lançamento Tributário.....	302
26.2.4.	Alteração do Lançamento	304
26.3.	Modificação dos critérios jurídicos do lançamento tributário.....	305
26.4.	Modalidades de lançamento tributário	306
26.4.1.	Lançamento Misto ou por Declaração	306
26.4.2.	Lançamento Direto ou De Ofício.....	306
26.4.3.	Lançamento por Homologação ou Autolancamento.....	308
26.4.4.	Lançamento por Arbitramento.....	308
Capítulo 27 – Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário.....		312
27.1.	Moratória	314
27.1.1.	Tipos de Moratória.....	315
27.1.2.	Revogação da Moratória	317
27.2.	Depósito do montante integral.....	320
27.3.	Reclamações e recursos administrativos.....	321
27.4.	Medida liminar em mandado de segurança e medidas liminares ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial	322
27.4.1.	Liminar / Tutela e Realização do Lançamento.....	323
27.4.2.	Parcelamento.....	324

Capítulo 28 – Extinção do Crédito Tributário	328
28.1. Pagamento	328
28.1.1. Tempo do Pagamento	329
28.1.2. Pagamento Fora do Prazo	331
28.1.3. Pagamento Indevido.....	332
28.1.4. Prazo para Pedir a Devolução.....	333
28.1.5. A Questão da LC 118/2005.....	334
28.2. Restituição de tributos indiretos.....	335
28.2.1. Legitimidade Ativa para a Restituição	339
28.2.2. Legitimidade Passiva para a Restituição.....	341
28.3. Compensação	343
28.3.1. Compensação segundo o Código Tributário Nacional	346
28.3.2. Limitações à Compensação.....	348
28.4. Evolução do instituto da compensação.....	350
28.5. Transação	351
28.6. Remissão.....	353
28.6.1. Classificação da Remissão	355
28.6.2. Remissão e Responsabilidade Tributária	356
28.6.3. Remissão e Prescrição.....	356
28.7. Decadência	357
28.7.1. Regra Geral – art. 173, I, do CTN.....	359
28.7.2. Regra Especial – art. 150, § 4º, do CTN.....	361
28.7.3. Tributo Pago por Meio de Dolo, Fraude ou Simulação – Art. 150, § 4º, CTN (Parte Final).....	364
28.8. Lançamento anulado por vício formal – art. 173, II, CTN.....	365
28.8.1. Antecipação da Contagem. Medida Preparatória ao Lançamento – Art. 173, Parágrafo Único, CTN	366
28.8.2. Revisão do Lançamento – Art. 149, Parágrafo Único, CTN	368
28.9. Prescrição.....	369
28.9.1. A Contagem do Prazo Prescricional.....	369
28.9.2. Interrupção da Prescrição.....	372
28.9.3. Suspensão da Prescrição	376
28.9.4. Suspensão da Prescrição na Lei de Execuções Fiscais – LEF.....	377
28.9.5. Prescrição Intercorrente.....	378
28.10. Conversão do depósito em renda.....	379
28.10.1. Levantamento do Depósito antes do Trânsito em Julgado da Decisão	380
28.11. Pagamento antecipado e a homologação do lançamento.....	381
28.11.1. As Duas Teses dos 5 + 5	382
28.12. Consignação em pagamento.....	384
28.12.1. Consignação e Parcelamento.....	387
28.12.2. Bitributação e <i>Bis In Idem</i>	389
28.12.3. Efeitos da Consignação	392
Capítulo 29 – Decisões Judiciais e Administrativas	393
29.1. Dação em pagamento	394

Capítulo 30 – Exclusão do Crédito Tributário.....	402
30.1. Isenção.....	403
30.1.1. Alcance da Isenção	405
30.1.2. Revogação de Isenção	405
30.1.3. Revogação da Isenção e Princípio da Anterioridade.....	407
30.1.4. Isenção Individual e Geral	408
30.2. Anistia	409
30.2.1. Anistia e Remissão.....	410
Capítulo 31 – Garantias e Privilégios do Crédito Tributário.....	412
31.1. Rol não exaustivo	412
31.2. Natureza jurídica das garantias.....	413
31.3. Irrelevância das cláusulas de impenhorabilidade e inalienabilidade	413
31.4. Bens absolutamente impenhoráveis.....	414
31.5. Presunção de fraude.....	416
31.5.1. Adquirente de Boa-Fé e Presunção de Fraude.....	418
31.6. Começo da alienação ou oneração	419
31.7. Fraude à execução x fraude ao credor	419
31.8. Presunção absoluta x presunção relativa	420
31.9. Penhora <i>on-line</i>	420
31.9.1. Penhora x Indisponibilidade.....	422
31.9.2. Limitação da Indisponibilidade.....	422
31.10. Preferência do crédito tributário.....	424
31.10.1. Preferência do Crédito Tributário na Falência	424
31.10.2. Créditos Tributários Extraconcursais.....	425
31.11. Limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho.....	427
31.12. Multas tributárias na falência	427
31.13. Supremacia do executivo fiscal.....	428
31.14. Execução fiscal e recuperação judicial.....	430
31.15. Concurso de preferência em relação ao crédito tributário.....	431
31.15.1. Preferência do Crédito no Inventário ou Arrolamento.....	432
31.16. Concorrência pública e dívidas tributárias	432
Capítulo 32 – Administração Tributária	435
32.1. Sigilo bancário e sigilo fiscal.....	436
32.2. Trabalho conjunto entre os entes federados.....	438
Capítulo 33 – Dívida Ativa.....	439
33.1. Formalidades da inscrição em dívida ativa	440
33.2. Modalidades de certidão.....	442
33.3. Emissão da CDA e responsabilidade funcional.....	445
Referências Bibliográficas.....	447

CAPÍTULO 1

PODER DE TRIBUTAR

De acordo com a Constituição da República Federativa do Brasil, são objetivos fundamentais (art. 3^o da CF) dos entes que compõem a Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios):

- a) Construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- b) Garantir o desenvolvimento nacional;
- c) Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- d) Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Pois bem, diante dessa premissa é irrefutável que os entes federados necessitem de recursos financeiros para investir em ações governamentais, a fim de buscar as finalidades da República. Tais recursos podem ser conquistados por meio do pagamento de tributos compelidos à população, a qual, por sua vez, deverá exigir o emprego desses valores em atenção aos seus anseios.

À exigência de uma prestação pecuniária de forma compulsória aos cidadãos integrantes de um dado território denominamos tributo. O poder de exigir tais pagamentos nada mais é que uma face da soberania nacional, sendo certo que soberania representa a prevalência da vontade do Estado em detrimento das vontades individuais.¹

Temos daí o Poder de Tributar, matéria constitucionalmente discriminada, conferida a cada qual dos entes políticos.

A conclusão a tirar, portanto, é que a República reconhece a todas as pessoas o direito de só serem tributadas em função do superior interesse do Estado. Os tributos só podem ser criados e exigidos por razões públicas. Em consequência, o dinheiro obtido com a tributação deve ter destinação pública, isto é, deve ser preordenado à manutenção da *res publica*.²

1.1. Poder de tributar e competência tributária

Como vimos, o poder de tributar representa parcela da soberania do Estado e está embutido no texto da Carta Magna. Isso significa que a Constituição Federal descreve os

1 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 28 e 29.

2 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 73.

meios que podem ser utilizados para auferir receita. Cuidado, isso não quer dizer que cumpre à Lei Maior instituir ou criar tributos. **A instituição ou criação de tributos é outorgada às pessoas que têm necessidade da receita daí advinda**, ou seja, cabe aos entes federados instituir tributos. **A esta possibilidade, chamamos competência tributária.**³

Assim, competência tributária e poder de tributar são institutos que não se confundem, pois enquanto o poder de tributar exsurge da prevalência do interesse público em detrimento do privado, a competência tributária corresponde apenas ao exercício desse poder através da instituição de tributos através de lei.

Logo, os entes federados não nascem com a competência tributária. A competência é outorgada pela Constituição Federal a cada um deles, os quais poderão instituir apenas os tributos presentes dentro da faixa a eles atribuída. Repisamos: a Constituição Federal não institui tributos, apenas outorga feixes de competência a cada qual dos entes políticos.

É fato, por outro lado, que a simples outorga de competência a um ente político não é suficiente para suprir suas necessidades financeiras, haja vista que em seu delimitado território podem não ocorrer os fatos correspondentes à exigência tributária em quantidade bastante para tanto. Assim, coube também à Constituição Federal estabelecer regras que impõem a repartição de receitas tributárias entre os entes federados (arts. 157 a 162).

Sobre repartição de receitas, verifique o tópico correspondente ao tema para comentários mais expressivos.

1.1.1. Características da Competência

Como características da competência tributária, vamos aqui nos valer de ensinamentos amplamente aceitos pela doutrina e que também encontram respaldo jurisprudencial.

Assim temos seis características: privatividade; indelegabilidade; incaducabilidade; inalterabilidade; irrenunciabilidade e facultatividade.⁴

a) Privatividade: essa característica poderia ser também **identificada como exclusividade**. Isso, pois cada ente federado possui sua faixa de competência própria, conforme outorga constitucional. Não se está aqui fazendo-se referência a apenas um tributo, mas tratando a competência total do ente político. Ora, cada ente possui dentro do seu campo de competência impostos, taxas e contribuições. Uns mais, outros menos, porém cada qual com sua exclusividade.⁵

3 “No contexto da Teoria do Direito Tributário a expressão ‘poder de tributar’ não se confunde com a expressão ‘competência tributária’. A palavra ‘poder’ tem significado que transcende a idéia de Direito, que está presente na palavra ‘competência’. ‘Poder’ é a aptidão para realizar a vontade, seja por que meio for. Com, sem ou contra a lei. É do mundo dos fatos, e existe independentemente do sistema normativa. Já a palavra ‘competência’ alberga a idéia de Direito. Tem competência quem recebe atribuição outorgada pelo Direito. É do mundo das normas, e não existe fora do sistema normativo” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 29).

4 CARRAZZA, 2019, op. cit., p. 442.

5 “Com referência à nota derradeira, estamos convencidos de que, ao partilhar as competências, a Carta Magna atribuiu impostos privativos às pessoas políticas, consoante dispõem os arts. 153, 155 e 156, o que se depara hialino e indisputável. Quanto às contribuições sociais, interventivas e corporativas, bem como no tocante aos empréstimos compulsórios, afigura-se indubitoso que a competência é privativa da união, nos termos dos arts. 148, 149 e 195

Aluno

Professor, e a situação contrária à anteriormente explicada. É possível, por exemplo, oferecer desconto no pagamento do IPVA, caso o contribuinte não tenha cometido nenhuma infração de trânsito?

Professor

A concessão de incentivos fiscais, como um desconto, uma isenção, uma anistia em virtude de um comportamento exemplar do contribuinte proprietário e condutor do veículo não viola o conceito de tributo, porém apenas demonstra a liberalidade que o ente político competente possui de renunciar parte de sua receita tributária, premiando condutas a serem seguidas. O contrário, aumento do IPVA em razão de infração de trânsito é inconstitucional.⁵



Atenção:

O delito por **excesso de exação**, disciplinado no art. 316, § 1º, do Código Penal, **não se aplica quando o funcionário público vem a exigir multa**, ainda que tenha ciência de sua inaplicabilidade ou a faça através de meio vexatório ou gravoso.

Segue a transcrição do dispositivo: Art. 316, CP. “§ 1º – Se o funcionário exige tributo ou contribuição social que sabe ou deveria saber indevido, ou, quando devido, emprega na cobrança meio vexatório ou gravoso, que a lei não autoriza.”

A justificativa do afastamento da subsunção é por causa da discriminação existente entre o conceito de multa e o de tributo, sob pena de se violar o princípio da legalidade (art. 5º, XXXIX, da CF)⁶.

Não cabe à autoridade administrativa decidir sobre a constitucionalidade da lei que instituiu o tributo. Enquanto a inconstitucionalidade não se encontrar definitivamente decidida pelo Supremo Tribunal Federal, não poderá ao funcionário público ser imputado o crime de excesso de exação⁷.

4.2. Natureza jurídica do tributo

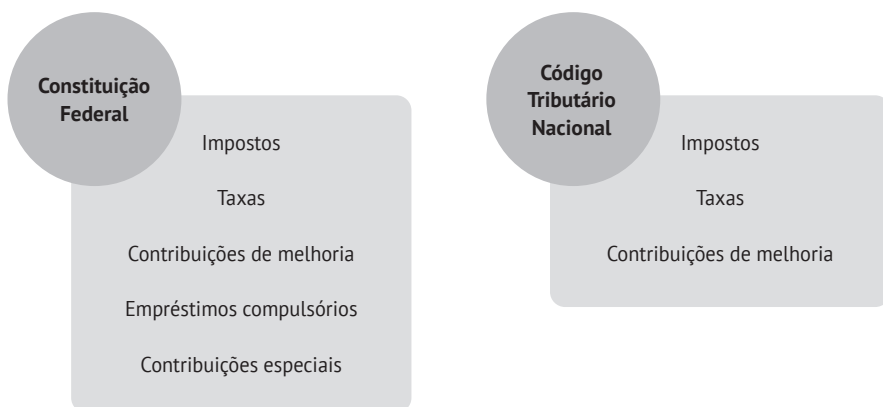
O conceito de tributo demonstra que há tipos diferentes de exações exigidas dos cidadãos. Sendo assim, tem-se que **tributo é gênero**, do qual decorrem espécies tributárias diferentes.

5 ADI 2301 MC, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 27-9-2003, DJ 21-11-2003 PP-00007 EMENT VOL-02133-02 PP-00253.

6 REsp 476315-DF, rel. Ministro Celso Limongi (DESEMBARGADOR CONVOCADO DO TJ/SP), 6ª T, julgado em 17-12-2009, DJe 22-2-2010.

7 MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos de Direito Penal Tributário*. São Paulo: Atlas, 2002, p. 190 e 191.

O texto do **Código Tributário Nacional** estabelece **três** espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Contudo, segundo a **Carta Magna**, bem como a jurisprudência dominante, as espécies tributárias podem ser enumeradas em **cinco**: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.



Prevalece, naturalmente, o texto constitucional estipulando cinco espécies, porém é preciso cuidado numa questão de concurso em que se exigem as espécies tributárias conforme o Código Tributário Nacional, quando a resposta correta seria três espécies e não cinco, conforme a Constituição.

Essa introdução é importante, pois se todos são reconhecidos como tributos, insta verificar como identificar e diferenciar cada espécie tributária, haja vista qualquer espécie ter na sua essência a reunião de todas as características informadas pelo art. 3º do Código Tributário Nacional.

Para impostos, taxas e contribuições de melhoria a natureza jurídica é discriminada conforme o fato gerador:

Art. 4º do CTN.
 A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
 I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
 II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Entretanto, apesar de o dispositivo legal somente fazer referência ao fato gerador para a identificação do tributo, doutrina e jurisprudência caminham no sentido de que **fato gerador e base de cálculo são imprescindíveis para essa discriminação**, na medida em que a base de cálculo, por integrar o tributo, deve guardar pertinência com o fato gerador.

Exemplo: IPTU. Seu fato gerador é ser proprietário de imóvel localizado em zona urbana. Logo, sua base de cálculo deve tomar algum elemento do imóvel para determinar o montante do tributo. A base de cálculo, nesse caso, não pode ser o salário do proprietário, pois não guardará pertinência com o imposto sobre a propriedade.

CAPÍTULO 20

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS

O Imposto sobre Operações Financeiras corresponde a mais um dos impostos federais usualmente identificados como tributos extrafiscais ou regulatórios.

Apesar dessa histórica denominação, é clara a arrecadação cada vez maior da exação, suprindo, por exemplo, a extinção da CPMF (contribuição provisória sobre movimentação financeira).

Em razão de sua já não tão destacada extrafiscalidade, o imposto comporta-se de maneira excepcional ante os princípios da legalidade e da anterioridade. Suas alíquotas podem ser alteradas por decreto, e tais alterações não se sujeitarão à observância do exercício financeiro, nem do prazo mínimo de 90 dias, determinando sua cobrança imediata.

20.1. Competência

O tributo encontra-se sob competência da União e representa importante instrumento fiscal controlador do consumo, especialmente quando da necessidade de obtenção de linhas créditos.

Não há previsão para que sua administração seja realizada por outra pessoa jurídica de direito público, o que representaria a transferência da capacidade tributária ativa.

Por outro lado, o imposto sujeita-se à ter sua receita repartida, mas isso em nada interfere na competência da União: apenas a arrecadação é repartida, a atividade legiferante permanece intacta.

20.2. IOF sobre o ouro

Característica que merece muita atenção sobre o IOF é aquela relativa a sua incidência sobre o ouro, repercutindo na tributação do ICMS, conforme veremos. Descreve a Constituição Federal:

Art. 153 § 5º – O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

- I – trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;
- II – setenta por cento para o Município de origem.

Percebemos a incidência exclusiva do IOF sobre o ouro quando este for tratado como:

- Ativo financeiro;
- Instrumento cambial.

Essas características são definidas pela Lei nº 7.766/1989:

Art. 1º **O ouro em qualquer estado de pureza, em bruto ou refinado, quando destinado ao mercado financeiro ou à execução da política cambial do País**, em operações realizadas com a interveniência de instituições integrantes do Sistema Financeiro Nacional, na forma e condições autorizadas pelo Banco Central do Brasil, **será desde a extração, inclusive, considerado ativo financeiro ou instrumento cambial.**

§ 1º Enquadra-se na definição deste artigo:

I – o ouro envolvido em operações de tratamento, refino, transporte, depósito ou custódia, desde que formalizado compromisso de destiná-lo ao Banco Central do Brasil ou à instituição por ele autorizada.

II – as operações praticadas nas regiões de garimpo onde o ouro é extraído, desde que o ouro na saída do Município tenha o mesmo destino a que se refere o inciso I deste parágrafo.

§ 2º As negociações com o ouro, ativo financeiro, de que trata este artigo, efetuada nos pregões das bolsas de valores, de mercadorias, de futuros ou assemelhadas, ou no mercado de balcão com a interveniência de instituição financeira autorizada, serão consideradas operações financeiras.

Porém **a incidência do IOF deve se restringir apenas à primeira dessas operações**, sendo certo que sobre operações posteriores não teremos nova incidência do imposto, nem de nenhum outro, sob pena de a lei ser considerada inconstitucional¹.

O IOF incidente sobre o ouro tem como **fato gerador a primeira aquisição** do ouro, ativo financeiro, efetuada por instituição autorizada, integrante do Sistema Financeiro Nacional, e para o caso de ouro procedente do exterior, o fato gerador ocorrerá no desembarço aduaneiro. **A base de cálculo será o preço da aquisição** do ouro do dia e o **contribuinte** é justamente a **instituição financeira** que primeiro o adquirir (arts. 8º, 9º e 10 da Lei nº 7.766/1989).

Contudo, destaca-se o art. 153, § 5º, da CF por indicar uma regra de repartição da receita do IOF-ouro. Curiosamente, a União é o ente competente para sua instituição, porém não é quem permanece com a arrecadação. **O total da receita é repartido na proporção 30/70 entre Estados e Municípios**, ou seja, 30% do valor arrecadado permanecem com o Estado e os 70% restantes com o **Município local de origem da operação**. Em se tratando de ouro vindo do exterior, o Município arrecadante é aquele onde se encontrar o estabelecimento sede da instituição financeira. Na aquisição do ouro, a instituição autorizada deve emitir **nota fiscal destacando o Estado / Município onde ocorreu a operação** (art. 7º da Lei nº 7.766/1989).

1 RE 190363, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, julgado em 13-5-1998, DJ 12-6-1998 PP-00066 EMENT VOL-01914-03 PP-00617 RTJ VOL-00166-02 PP-00624. STF.

O Superior Tribunal de Justiça²⁵ deixou bastante claro seu posicionamento em não aceitar os efeitos da denúncia espontânea mediante o parcelamento quando este **distinguiu o pagamento do pagamento parcelado. Pagamento é modalidade de extinção do crédito tributário**, enquanto **pagamento parcelado**, na realidade, **condiz com parcelamento, modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito**.

Daí se entender com maior clareza o porquê do art. 155-A, § 1º, estabelecer que o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.



Importante para concursos:

As formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário constam em rol taxativo descrito pelo Código Tributário Nacional:

Art. 151. 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;

VI – o parcelamento.



Atenção:

Nenhuma das modalidades afasta a necessidade de se observar as obrigações acessórias.

Moratória: representa a dilatação do prazo para o pagamento do tributo. Suas principais modalidades são: individual ou geral e autônoma ou heterônoma.

Depósito: para suspender a exigibilidade do crédito tributário, o depósito deve ser integral (no montante que o Fisco entende devido) e em dinheiro. Embora não explicitado no Código Tributário Nacional, trata-se de depósito judicial.

Recurso ou reclamação administrativa: cabe à legislação do ente federado estabelecer qual é o recurso que se enquadra na hipótese do Código Tributário Nacional, porém certo é que sua apresentação tempestiva (independente do resultado) suspende a exigibilidade pretendida.

Medidas liminares ou tutelas em ações judiciais: apenas a concessão das medidas é capaz de suspender a exigibilidade do crédito tributário, de modo que o mero pedido não traz efeito nenhum.

25 REsp 1102577-DF, rel. Min. Herman Benjamin, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22-4-2009, DJe 18-5-2009.

hipótese, a devolução através do regime dos precatórios. Justifica o Superior Tribunal de Justiça seu posicionamento pois uma quantia levantada não se equipara a uma obrigação de natureza material entre o ente tributante e o contribuinte, porém condiz, na realidade, com ônus processual assumido perante o Poder Judiciário⁵⁸.

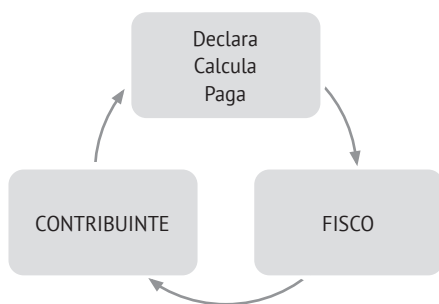
28.11. Pagamento antecipado e a homologação do lançamento

Modalidades previstas num mesmo inciso do art. 156 do Código Tributário referem-se intimamente ao autolancamento ou lançamento por homologação. Em razão disso, informamos ao leitor da importância de não se limitar a este tópico quando seu objetivo é conhecer mais a respeito desta modalidade de extinção do crédito tributário.

A indicação de duas informações no mesmo inciso acabou gerando calorosas discussões sobre qual delas enseja a extinção do crédito, uma vez que denotam momentos totalmente diferentes e, inclusive, bastante distantes quando se vislumbra um tributo que se sujeito ao autolancamento. Isso porque desconsideramos, *a priori*, eventual falha na técnica legislativa utilizada (melhor seria homologação do pagamento em vez de homologação do lançamento⁵⁹).

Entenda porque o pagamento antecipado acontece num instante e a sua homologação em outro, tão distante:

Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, cabe ao contribuinte realizar uma série de obrigações, entre elas, declarar o tributo, calcular o montante devido e, naturalmente, pagar o tributo naturalmente antes de qualquer análise por parte do Fisco.

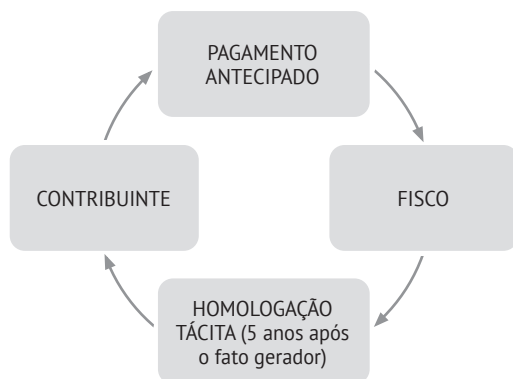


Recebidas as informações prestadas pelo contribuinte, compete à Administração Tributária homologar o pagamento que foi antecipado. Ocorre que essa homologação, invariavelmente, se dá tacitamente, ou seja, se a lei não estabelecer prazo à homologação, ela acontecerá com a passagem de cinco anos contados da data do fato gerador. Portanto,

58 REsp 1.281.030-AM, rel. Min. Benedito Gonçalves, 1ª T, julgado em 6-6-2013, DJe 23-4-2014.

59 Em contrapartida no Código Tributário Nacional, consta a seguinte redação. Art. 150. § 1º. "O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento."

o comum é que o Fisco opte pela homologação tácita (em vez da expressa), porém esta se concretizará tão somente cinco anos após o fato gerador.



Assim, conforme dispõe o Código Tributário Nacional, o pagamento antecipado pelo obrigado extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento (art. 150, § 1º, CTN).

Em outras palavras, é o pagamento antecipado que extingue o crédito, porém desde que seja ele confirmado após análise da Administração Tributária (extinção condicional). Daí percebermos que a verdadeira extinção apenas acontece diante da avaliação da autoridade fiscal. O prazo máximo para a avaliação é de cinco anos, se ela não acontecer tempestivamente, o crédito será extinto de qualquer maneira, porém, aí, em virtude do decurso do lapso quinquenal (homologação tácita).

28.11.1. As Duas Teses dos 5 + 5

Tomando como premissa o desenvolvido no item anterior, a Fazenda Pública tentou convencer os Superiores Tribunais que esse prazo de cinco anos estabelecido no art. 150, § 4º, CTN, corresponde apenas ao prazo para homologar e, findo esse período, só então se abriria ao Fisco outro prazo (agora de natureza decadencial, conforme art. 173, I, CTN) para promover o lançamento, exigindo eventual diferença na hipótese de o pagamento ter acontecido em montante inferior (segundo o Fisco).



Não obstante a bem formulada “teoria” da Fazenda Pública, esta não prosperou, uma vez que estaríamos admitindo que o prazo para que o lançamento fosse realizado seria de

CAPÍTULO 32

ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

As regras gerais sobre a administração tributária são apresentadas pelo Código Tributário Nacional (arts. 194 a 200), porém cabendo à legislação específica de cada um dos entes competentes definir procedimentos acerca da fiscalização, norteados a atividade das autoridades administrativas. As normas da Lei nº 5.172/1966 (CTN) orientam, portanto, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, porém, cada qual com sua respectiva autonomia em relação ao poder de polícia atribuído.

A título de exemplo, fazemos menção à Lei nº 11.457/2007, responsável por trazer novas linhas à administração tributária federal. Com seu advento em 16 de março de 2007, a então Secretaria da Receita Federal (SRF) passou a ser denominada de **Secretaria da Receita Federal do Brasil** (SRFB), órgão da administração direta subordinado ao Ministro da Fazenda. As atribuições já conferidas à Secretaria da Receita Federal permaneceram, porém foram acrescentadas outras, como a arrecadação e fiscalização das contribuições previdenciárias, uma vez que essa mesma lei acabou por extinguir a Secretaria da Receita Previdenciária do Ministério da Previdência Social. Em virtude dessas mudanças, todas as dívidas referentes a **contribuições previdenciárias**, bem como **multas aplicadas aos empregadores pelos órgãos de fiscalização das relações do trabalho**, passaram a integrar a **dívida ativa da União**, cabendo à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional promover execução fiscal.

A administração tributária possui amplos poderes para fiscalizar a arrecadação dos tributos, mesmo sobre aqueles que não são contribuintes, isentos ou imunes ao pagamento.

Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.



Atenção:

Estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos da investigação¹.

Qualquer início de fiscalização deve ser documentado, nos termos da legislação aplicável, fixando-se, inclusive, prazo máximo para a conclusão das diligências administrativas².

1 Súmula nº 439 do STF.

2 Art. 196 do CTN.

de documento acusador, demonstrando a situação de irregularidade do contribuinte perante o Fisco.

3. Certidão positiva com efeitos de negativa – é mais uma certidão positiva. Não é uma certidão negativa, embora tenha os mesmos efeitos desta. Representa documento que indica haver débitos para com o Fisco, contudo os montantes em questão encontram-se com sua exigibilidade suspensa ou com o juízo da execução garantido.

Aluno

Quando se tratar de tributo sujeito a lançamento por homologação, em que o contribuinte deve declarar o tributo devido, qual o tipo de certidão que será fornecida?

Professor

Se o tributo declarado ainda se encontrar dentro do prazo para pagamento, então resta garantida a obtenção de certidão positiva com efeitos de negativa. Contudo, para tributo declarado e não pago, pode o Fisco se recusar a fornecer certidão negativa ou mesmo certidão positiva com efeitos de negativa.³

A certidão positiva com efeitos de negativa possui respaldo legal:

Art. 205, CTN.

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.

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.

É certo que, a partir de uma leitura mais comedida do artigo 206, percebemos que a certidão positiva com efeitos de negativa poderá ser expedida em três circunstâncias:

1. Quando constem créditos não vencidos para se certificar a dívida de um contribuinte, basta que o crédito tributário se encontre constituído. Dessa forma, se o prazo de pagamento se

3 Súmula nº 446 do STJ.

Referências Bibliográficas

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2019.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. Ed. Malheiros, 16. ed., 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2005.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Liminares e Depósitos antes do Lançamento por Homologação – Decadência e Prescrição*. 2. ed. Dialética, 2002.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- DECOMAIN, Pedro Roberto. *Mandado de Segurança* (o Tradicional, o Novo e o Polêmico na Lei nº 12.016/09). São Paulo: Dialética, 2009.
- FERNANDES, Odmir et al. *Lei de Execução Fiscal comentada e anotada*, 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa*. Aurélio Buarque de Holanda Ferreira; coordenação Marina Baird Ferreira, Margarida dos Anjos. Curitiba: Positivo, 2009.
- FIGUEIREDO, Lúcia Valle. *Curso de Direito Administrativo*. 9. ed. Malheiros: São Paulo.
- FREITAS, Vladimir Passos de. *Código Tributário Nacional Comentado*. 5. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- FURLAN, Valéria. *Imposto Predial Territorial Urbano*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- GRECO, Marco Aurélio (coordenador). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho (coordenadores). *Tributos em Espécie: fundamentos e elementos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional*. Anotações à Constituição, ao Código Tributário Nacional e às Leis Complementares 87/1996 e 116/2003. 2. ed. Atlas: São Paulo, 2009.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003.