

COLEÇÃO

DIRETO e RETO

Sérgio Assoni Filho

2^a
EDIÇÃO

Direito Tributário

CONCURSOS e OAB

Coordenador:
Pedro Henrique Abreu Benatto

 EDITORA
RIDEEL
Quem tem Rideel tem mais.

Sobre o autor

Sérgio Assoni Filho

Doutor e Mestre pelo Departamento de Direito Econômico, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP – Largo São Francisco). Bacharel em Direito pela Universidade Estadual Paulista “Júlio de Mesquita Filho” (UNESP – Campus de Franca). Professor de Direito Financeiro e Direito Tributário em cursos jurídicos de graduação e pós-graduação. Parecerista e conferencista em temáticas de Direito Público. Advogado.

Sumário

Sobre o autor	V
Apresentação.....	VII
Lista de abreviaturas.....	IX
1 – Origens da Tributação.....	1
2 – Fontes do Direito Tributário – “Legislação Tributária”	4
2.1 Leis	4
2.2 Tratados Internacionais.....	5
2.3 Decretos	6
2.4 Normas Complementares.....	7
3 – Conceito de Tributo.....	10
3.1 Prestação Pecuniária, em Moeda ou Cujo Valor Nela se Possa Expressir	10
3.2 Prestação Compulsória.....	10
3.3 Prestação que Não Constitua Sanção de Ato Ilícito	11
3.4 Prestação Instituída em Lei	11
3.5 Prestação Cobrada Mediante Atividade Administrativa Plenamente Vinculada	11
4 – Espécies de Tributos.....	13
4.1 Impostos.....	13
4.2 Taxas.....	15
4.3 Contribuições de Melhoria	17
4.4 Empréstimos Compulsórios	19
4.5 Contribuições Especiais	20
4.5.1 Contribuições sociais	20
4.5.2 Contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE).....	21
4.5.3 Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (corporativas).....	22
4.5.4 contribuição para o custeio do serviço de iluminação e de sistemas de monitoramento de logradouros públicos (COSIMP).....	23
5 – Limitações Constitucionais Tributárias – Princípios e Imunidades.....	26
5.1 Limitações Constitucionais – Princípios Tributários	27
5.1.1 Princípio da legalidade tributária	27
5.1.2 Princípio da isonomia tributária.....	28
5.1.3 Princípio da capacidade contributiva	28
5.1.4 Princípio da segurança jurídica tributária (não surpresa)	29
5.1.4.1 Princípio da irretroatividade tributária	29
5.1.4.2 Princípio da anterioridade tributária anual (exercício financeiro).....	30
5.1.4.3 Princípio da anterioridade tributária nonagesimal (noventena)	31
5.1.5 Princípio da razoabilidade tributária (não confisco).....	32
5.1.6 Princípio da liberdade de tráfego	33

5.1.7	Princípio da unidade federativa (pacto federativo ou equilíbrio federativo)	34
5.1.7.1	Princípio da uniformidade geográfica da tributação	34
5.1.7.2	Princípio da uniformidade da tributação da renda.....	35
5.1.7.3	Princípio da vedação às isenções heterônomas	35
5.1.8	Princípio da não diferenciação pela procedência ou destino (não discriminação pela procedência ou destino)	36
5.1.9	Princípio da indisponibilidade do patrimônio público.....	37
5.1.10	Princípio da simplicidade tributária (praticidade).....	38
5.1.11	Princípio da transparência do sistema tributário	39
5.1.12	Princípio da justiça tributária	39
5.1.13	Princípio da cooperação tributária.....	40
5.1.14	Princípio da defesa do meio ambiente no sistema tributário	41
5.2	Limitações Constitucionais – Imunidades Tributárias	42
5.2.1	Imunidade tributária recíproca	43
5.2.2	Imunidade tributária religiosa (entidades e templos religiosos).....	45
5.2.3	Imunidade tributária condicional (não autoaplicável ou ideológica)	46
5.2.4	Imunidade tributária cultural (imprensa e fonogramas/videofonogramas)	47
6 – Distribuição de Receitas e Competência Tributária.....		49
6.1	Distribuição Direta de Receitas Tributárias.....	49
6.2	Distribuição Indireta de Receitas Tributárias	51
6.3	Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional.....	53
6.4	Garantia de Distribuição de Receitas Tributárias	54
6.5	Competência Legislativa Tributária.....	54
6.6	Competência Impositiva Tributária.....	55
6.7	Multiplicidade de Incidências Tributárias	58
7 – Vigência, Aplicação, Integração e Interpretação da Lei Tributária		61
7.1	Vigência e Aplicação da Legislação Tributária.....	61
7.2	Integração e Interpretação da Legislação Tributária.....	64
8 – Obrigação Tributária		68
8.1	Fato Gerador e Hipótese de Incidência	68
8.2	Sujeição Tributária Ativa e Passiva.....	71
8.3	Solidariedade Tributária.....	73
8.4	Capacidade Tributária.....	75
8.5	Domicílio Tributário	75
9 – Responsabilidade Tributária		78
9.1	Responsabilidade Tributária por Substituição e por Transferência	78
9.2	Responsabilidade Tributária dos Sucessores	81
9.2.1	Responsabilidade do sucessor de bem imóvel.....	81
9.2.2	Responsabilidade do sucessor de bem móvel	82
9.2.3	Responsabilidade do sucessor <i>causa mortis</i>	82
9.2.4	Responsabilidade do sucessor empresarial.....	83
9.3	Responsabilidade Tributária de Terceiros	85

9.4	Responsabilidade Tributária por Infrações	86
9.5	Denúncia Espontânea de Infrações e Multas Tributárias	87
10	– Crédito Tributário e Lançamento	90
10.1	Lançamento e Normas Aplicáveis	92
10.2	Notificação do Lançamento	93
10.3	Modalidades de Lançamento	94
11	– Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário	96
11.1	Moratória (art. 151, I, do CTN)	96
11.2	Depósito do Montante Integral (art. 151, II, do CTN)	98
11.3	Reclamações e Recursos no Processo Tributário Administrativo (art. 151, III, do CTN)	99
11.4	Concessão de Medida Liminar em Mandado de Segurança (art. 151, IV, do CTN)	99
11.5	Concessão de Medida Liminar ou Tutela Antecipada em outras Ações Judiciais (art. 151, V, do CTN)	100
11.6	Parcelamento (art. 151, VI, do CTN)	101
12	– Extinção do Crédito Tributário	104
12.1	Pagamento (art. 156, I, do CTN)	104
12.2	Compensação (art. 156, II, do CTN)	107
12.3	Transação (art. 156, III, do CTN)	108
12.4	Remissão (art. 156, IV, do CTN)	109
12.5	Decadência (art. 156, V, do CTN)	110
12.6	Prescrição (art. 156, V, do CTN)	112
12.7	Conversão do Depósito em Renda (art. 156, VI, do CTN)	114
12.8	Pagamento Antecipado e Homologação do Lançamento (art. 156, VII, do CTN)	114
12.9	Consignação em Pagamento Julgada Procedente (art. 156, VIII, do CTN)	115
12.10	Decisão Administrativa Irreformável (art. 156, IX, do CTN)	115
12.11	Decisão Judicial Passada em Julgado (art. 156, X, do CTN)	116
12.12	Dação em Pagamento em Bens Imóveis (art. 156, XI, do CTN)	116
13	– Exclusão do Crédito Tributário	119
13.1	Isenção (art. 175, I, do CTN)	119
13.2	Anistia (art. 175, II, do CTN)	121
14	– Garantias e Privilégios do Crédito Tributário	123
14.1	Garantias Tributárias	123
14.1.1	Bens e rendas do sujeito passivo (art. 184 do CTN)	123
14.1.2	Presunção de fraude do sujeito passivo (art. 185 do CTN)	124
14.1.3	Indisponibilidade de bens e direitos do sujeito passivo (art. 185-A do CTN)	124
14.1.4	Prova da quitação dos tributos do sujeito passivo (arts. 191 a 193 do CTN)	124
14.2	Privilégios do Crédito Tributário (arts. 186 a 190 do CTN)	125
15	– Administração Tributária	130
15.1	Fiscalização	130
15.2	Dívida Ativa	133
15.3	Certidões Negativas	134

16 – Impostos Federais.....	137
16.1 Imposto de Importação (II).....	138
16.2 Imposto de Exportação (IE).....	139
16.3 Imposto de Renda (IR).....	140
16.4 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	142
16.5 Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).....	144
16.6 Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR).....	146
16.7 Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).....	148
16.8 Imposto Seletivo (IS).....	149
17 – Impostos Estaduais.....	152
17.1 Imposto sobre Transmissão <i>causa mortis</i> e Doação (ITCMD).....	152
17.2 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços (ICMS).....	154
17.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).....	160
18 – Impostos Municipais.....	164
18.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).....	164
18.2 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).....	167
18.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).....	169
19 – Tributação Agregada sobre Consumo de Bens e Serviços: IBS e CBS	173
20 – Processo Administrativo Tributário.....	185
20.1 Fase da Fiscalização.....	185
20.2 Fase da Impugnação.....	187
21 – Processo Judicial Tributário.....	191
21.1 Medida Cautelar Fiscal.....	192
21.2 Ação de Execução Fiscal.....	193
21.3 Mandado de Segurança.....	194
21.4 Ação Declaratória Tributária.....	195
21.5 Ação Anulatória Tributária.....	196
21.6 Ação de Consignação em Pagamento.....	196
21.7 Ação de Repetição de Indébito Tributário.....	197
21.8 Exceção de Pré-executividade.....	198
21.9 Embargos à Execução Fiscal.....	199
Referências.....	201

1 – Origens da Tributação

O Estado é uma forma de organização social que pode ter variadas configurações, conforme o seu grau de intervencionismo nas relações econômicas de seus cidadãos.

Assim sendo, sua estrutura pode ir do “Estado Mínimo” (Estado Polícia), com um viés abstencionista, por ter sua atuação pautada apenas na manutenção da ordem social e da segurança pública, até o “Estado Providência” (Estado do Bem-estar Social), com um caráter proativo, quando atua prestando serviços e assegurando direitos sociais.

Qualquer que seja o tamanho da estrutura estatal, adotada em um dado momento histórico, sua subsistência demandará a obtenção de recursos financeiros, cujas principais formas de aquisição são: a) exploração do próprio patrimônio público existente (*receitas originárias*); b) contratação de empréstimos junto àqueles que disponham de dinheiro e que concordem cedê-lo ao Poder Público, de acordo com as condições ajustadas, os quais darão origem a encargos a serem saldados futuramente (*dívida pública*); c) imposição aos cidadãos do dever de entregar uma parcela de seu patrimônio disponível, a bem da coletividade, via incidência da tributação (*receitas derivadas*). Sendo certo que esta última tem se mostrado a maneira mais efetiva de auferir recursos para financiar as atividades governamentais.

Desse modo, a tributação tem como finalidade primordial obter montantes compatíveis com o financiamento da estrutura pública, conforme sua compleição seja abstencionista (requer menos recursos, pois o Estado pouco provê) ou prestacional (requer mais recursos, pois o Estado assume prestações em benefício da população).

A concepção de que todos devem contribuir com a realização dos interesses coletivos remete às sociedades humanas mais rudimentares, em que já havia uma divisão de tarefas, pois os mais fortes fisicamente se expunham aos riscos da caça aos animais ferozes ou de grande porte, enquanto os mais frágeis e hábeis se dedicavam à coleta na natureza, aos cuidados com os pequenos e à preparação dos alimentos, os quais seriam consumidos de maneira comunitária. Eis a noção mais remota atinente à tributação, pois oriunda do ideal de cooperação na medida das capacidades de cada um, objetivando o proveito comum.

Com o passar do tempo, a tributação foi se estruturando em várias dimensões da vida social, como na Antiguidade Clássica (Século VIII a. C.), em que uma parcela do que era produzido coletivamente se destinava ao culto religioso, havendo oferendas às divindades e aos antepassados. Mais tarde, surge a ideia de tributação ligada à própria atividade estatal, como uma contraprestação à sua atuação na execução de obras e na prestação de serviços, por exemplo, no Egito Antigo (Século II a. C.), pois o sistema de irrigação mantido pelos faraós, com base na água que era reservada na época das cheias do rio Nilo, só atenderia às propriedades cujos proprietários abastecessem o império com uma parte de sua produção.

A tributação também se viu representada no ímpeto expansionista e nos espólios de guerra, como nas chamadas Cidades-Estados da Grécia Antiga e da Roma Antiga (Século I a. C. ao Século V), pois os sobreviventes que eram vencidos nas batalhas perdiam todos seus bens materiais, além de se tornarem escravos dos povos vencedores.

3 – Conceito de Tributo

O conceito de tributo tem base legal, pois consta expressamente do art. 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

3.1 Prestação Pecuniária, em Moeda ou Cujo Valor Nela se Possa Exprimir

A relação jurídica tributária tem natureza *obrigacional*, pois segue aquela estrutura clássica cujo vínculo jurídico existente entre devedor (contribuinte ou responsável) e credor (Administração Tributária) é uma prestação daquele para com este com índole *pecuniária*, uma vez que ela deve ser cumprida em dinheiro, é dizer, mediante entrega de pecúnia.

Desse modo, como regra, a extinção da obrigação existente entre as partes decorre da entrega da quantidade de moeda exigida pelo credor ao devedor a título de tributo, pois não é admitida a prestação nem em bens (*in natura*) e nem em serviços (*in labore*).

Nossa ordem jurídica admite, excepcionalmente, a *dação em pagamento em bens imóveis*, na forma do art. 156, XI, do CTN. Contudo, ressalte-se, esta exceção consiste em uma “dação em pagamento”, pois, na forma do art. 356 do CC, o devedor pode oferecer um imóvel de sua propriedade como uma prestação alternativa ao credor, ou seja, uma prestação diversa daquela que lhe é devida, de forma que o credor não estará obrigado a aceitá-la em substituição à prestação pecuniária originária. Esta sim, a única prestação capaz de extinguir a obrigação de forma inapelável.

No mais, a expressão “*ou cujo valor nela se possa exprimir*” diz respeito à permissão concedida ao legislador tributário para quantificar o montante devido mediante o uso de índices legais de atualização monetária, os chamados *indexadores* (exemplos: OTN, BTN, UFIR etc.), a serem utilizados especialmente em períodos de grande inflação (corrosão do poder de compra da moeda nacional), a fim de que os referidos índices legais possam ser imediatamente convertidos em moeda, com uma simples operação aritmética.

3.2 Prestação Compulsória

O tributo é uma *imposição estatal*, ou seja, é resultado do poder de império da Administração Tributária, a qual poderá exigir contribuições patrimoniais da população, sendo irrelevante a concordância expressa do sujeito passivo tributário.

Até porque, as chamadas *receitas derivadas* são as principais fontes de obtenção de recursos por parte do Poder Público, o qual, neste intento, invade a esfera jurídica patrimonial dos cidadãos, em tese, para arrecadar os meios materiais com os quais promoverá a persecução do interesse público.

O Fisco não possui margem discricionária para decidir se a cobrança é conveniente ou oportuna, ou seja, não há espaço para um realizar um “juízo de valor”.

Até porque, deve ser observado o disposto no art. 150, § 6º da CF, que veicula o ideal de *indisponibilidade do patrimônio público*, pois a concessão de qualquer benefício fiscal depende da edição de lei específica, uma vez que não cabe ao agente fiscal decidir discricionariamente se haverá ou não cobrança de um tributo que é devido pelo sujeito passivo, na forma da legislação tributária vigente, a qual será estritamente aplicada.



DICA DIRETO E RETO

Tributo não pode ser sanção por prática de ato ilícito, portanto, não pode haver um objetivo punitivo embasando a incidência tributária.

A aplicação de “*multas tributárias*” só terá ensejo se houver inadimplência das obrigações tributárias, contudo, elas *não podem ser consideradas tributos de nenhuma espécie*, sendo mera consequência jurídica da violação da legislação tributária em vigor. Assim, a cobrança de “*multas tributárias*” não diz respeito às incidências em si mesmas, pois são apenas decorrências do descumprimento das imposições fiscais originárias.



RESUMO DO CAPÍTULO

O conceito legal de tributo consta expressamente do *art. 3º do CTN*.

A relação jurídica tributária tem natureza *obrigacional*, pois se refere ao vínculo jurídico existente entre um devedor (contribuinte ou responsável) e um credor (Administração Tributária), que é uma justamente uma *prestação a saldar* daquele para com este, a qual deverá ser cumprida mediante a entrega de pecúnia (dinheiro).

O tributo é uma *imposição estatal*, resultante do poder de império da Administração Tributária, que poderá exigir as contribuições patrimoniais da população. Frise-se que tributos *não são sanções*, isto é, eles não têm finalidades punitivas, pois criados para angariar recursos (*finalidade fiscal* ou *arrecadatória*) ou para intervir no domínio socioeconômico, estimulando ou desestimulando comportamentos dos agentes econômicos (*finalidade extrafiscal* ou *regulatória*). Em suma, embora existam “*multas tributárias*”, aplicáveis como sanções quando sejam cometidas infrações à legislação tributária, tais multas não podem ser consideradas tributos, não se enquadrando em nenhuma das espécies tributárias do nosso ordenamento.

A instituição de um tributo depende da edição de *lei* ou *ato normativo com força de lei*, contudo, existem exceções no que toca à *majoração das alíquotas* de alguns tributos, que, em situações específicas, poderão ser majoradas via atos administrativos.

Quando haja previsão legal, a Administração Tributária tem o *poder-dever* de cobrar tributos dos sujeitos passivos, de modo que o “Fisco” *não possui qualquer margem discricionária* para decidir se a cobrança será conveniente ou oportuna, isto é, os agentes fiscais devem observar o ideal de *indisponibilidade do patrimônio público*.

9 – Responsabilidade Tributária

O sujeito passivo de uma obrigação tributária principal é aquele obrigado legalmente a dar uma quantia (prestação com *caráter pecuniário*), a título de tributo devido ou de multa aplicada pelo descumprimento da lei tributária (art. 121 do CTN).

São duas as modalidades de sujeito passivo tributário da referida obrigação principal:

- a) *contribuinte*: aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, conforme disposição legal expressa (art. 121, par. ún., I, do CTN). Exemplo: contribuinte de IR é quem pratica o fato gerador, pois obtém acréscimo patrimonial.
- b) *responsável tributário*: não tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, pois a obrigação decorre apenas de disposição legal expressa (art. 121, par. ún., II, do CTN). Entretanto, o legislador não pode definir como sujeito passivo alguém que seja completamente indiferente à situação descrita em lei como fato gerador tributário, em vez disso, deve escolher uma pessoa *vinculada* ao fato gerador da respectiva obrigação (art. 128 do CTN). Exemplo: a lei atribui às fontes pagadoras empresariais a condição de responsáveis pelo recolhimento do IR sobre a remuneração paga aos seus funcionários, embora aquelas não pratiquem o fato gerador deste tributo (acréscimo patrimonial), contudo, elas têm “vínculo” com a circunstância material do pagamento salarial, do qual advém acréscimo patrimonial alheio, no caso, de seus funcionários.

9.1 Responsabilidade Tributária por Substituição e por Transferência

Classifica-se a responsabilidade tributária conforme o *momento* de surgimento do vínculo entre ente federativo tributante e quem foi escolhido pelo legislador como responsável pelo adimplemento da respectiva obrigação. Nessa direção, doutrinariamente, fala-se em responsabilidade tributária por *substituição* ou por *transferência*.

Quando a sujeição passiva do *responsável* se dá no *mesmo momento* da ocorrência do fato gerador da obrigação (contemporaneamente), tal responsabilidade será por “substituição”. Exemplo: fonte pagadora empresarial é responsável tributária desde a ocorrência do fato gerador do IR (acréscimo patrimonial dos funcionários em virtude do pagamento salarial), de modo que a fonte pagadora empresarial substitui, no polo passivo obrigacional, aqueles funcionários que figurariam como contribuintes do IR.

A responsabilidade será por “transferência” quando a sujeição passiva do *responsável* surge em *momento posterior* à ocorrência do fato gerador da obrigação, precisamente quando advier a situação descrita em lei. Exemplo: IPTU incide sobre o proprietário do imóvel no dia 1º de janeiro de cada ano. Contudo, em caso de morte do proprietário, após esta data (momento posterior), a sujeição passiva será transferida para seu espólio.

A responsabilidade tributária por “substituição” pode ser *regressiva* ou *progressiva*, conforme a configuração das cadeias econômicas de produção e de circulação, tendo em vista o escopo de maximizar o desempenho nas atividades de fiscalização e de arrecadação a serem operadas pelo Fisco. Para tanto, será identificado o *ponto de convergência* das operações realizadas em cada espécie de cadeia produtiva (ponto com menor número de agentes econômicos), para nele concentrar os esforços fiscais e obter melhores resultados.

A substituição na sujeição passiva tributária será “regressiva”, “para trás” ou “anterior” quando quem ocupa posição anterior na cadeia de produção e circulação é substituído, no dever de saldar um ônus tributário, por quem ocupa posição posterior nesta cadeia, de modo que isso resulte em eficiência arrecadatória.

Imagine que uma espécie de mercadoria circule de vários vendedores para um único comprador, que a transforma e a revende para vários outros compradores. Neste caso, não incidirá ICMS sobre os primeiros vendedores, que estão atrás na cadeia de circulação desta mercadoria, mas apenas sobre o comprador que a transforma e a revende, pois este fica à frente na cadeia de circulação, justamente no ponto em que a cadeia se concentra (onde há menor quantidade de agentes econômicos), tornando muito mais fácil a arrecadação do ICMS incidente nestas operações.

Quem estiver no ponto concentrado da cadeia de circulação será considerado responsável pelas operações de trás, bem como será considerado contribuinte pelas operações da frente, de modo que as autoridades fiscais conseguirão fiscalizar toda a cadeia de circulação convergindo seus esforços para este ponto. Exemplo: vários extratores de borracha vendem esta mercadoria para uma indústria que a transforma em pneus, os quais serão vendidos para várias lojas. O Fisco se limitará a auditar as atividades da indústria.

Nessa situação, temos a substituição tributária *regressiva*, pois a indústria recolherá o ICMS, tanto nas operações de trás, quando houve compra da borracha (na qualidade de responsável tributário regressivo) quanto nas operações da frente, quando houve venda de pneus (na qualidade de contribuinte, pois a alienação habitual é o fato gerador do ICMS). Assim sendo, o Fisco consegue concentrar nas atividades da indústria os seus esforços arrecadatórios relativos ao ICMS incidente em toda esta cadeia produtiva.

Já a substituição na sujeição passiva tributária será “progressiva”, “para frente” ou “subsequente”, quando quem ocupa posição posterior na cadeia de produção e circulação é substituído, no dever de saldar um ônus tributário, por quem ocupa posição anterior nesta cadeia, para conferir eficiência nas atividades de fiscalização e arrecadação tributárias.

Pense em uma mercadoria que circule de um único vendedor para vários compradores, os quais a revenderão para um número ainda maior de compradores que, por sua vez, também a revenderão para um número cada vez maior de compradores, até que ela seja adquirida pelos consumidores finais. Nesta situação, só incidirá ICMS sobre o vendedor originário, ou seja, o primeiro de toda a cadeia de circulação desta mercadoria, pois todos os demais estarão à sua frente, sendo estes substituídos por aquele no dever de recolher o ICMS, precisamente porque o primeiro vendedor está no ponto em que se concentra esta cadeia produtiva (onde existe menor quantidade de agentes econômicos), o que facilita arrecadar o ICMS incidente nestas operações.

13 – Exclusão do Crédito Tributário

Existem situações em que o nosso ordenamento, a despeito da ocorrência do fato gerador, impede que as autoridades fiscais competentes realizem o procedimento administrativo que culmina com o lançamento, de forma que o crédito tributário não se constitui, exatamente porque a ausência de lançamento inviabiliza a quantificação do valor que o Fisco cobraria do sujeito passivo, uma vez que este procedimento administrativo se presta à declaração de certeza quanto à existência da obrigação tributária, além de conferir liquidez ao montante do respectivo crédito a saldar.

O legislador descreve tais circunstâncias peculiares como *hipóteses de exclusão do crédito tributário*, haja vista que nelas se verifica a ocorrência do fato do mundo real que daria ensejo à incidência, pois correspondente à descrição hipotética da norma, contudo, não se reconhece a obrigação de pagamento daquele que seria apontado como seu devedor, justamente porque o Fisco está impedido de lançar e, por conseguinte, de constituir tal crédito tributário. Em suma, pode-se dizer que “excluir” é impedir as autoridades fiscais de constituírem o crédito tributário em determinadas situações previstas na legislação.

Assim sendo, não havendo lançamento, não se constitui o crédito tributário, razão pela qual não é cabível se falar em “extinção” de algo que sequer chegou a existir formalmente, sendo tecnicamente adequado fazer uso do termo *exclusão* nestas ocasiões.

As hipóteses de exclusão do crédito tributário, isto é, as causas impeditivas de sua constituição pelo lançamento, são aquelas previstas no rol taxativo do art. 175, I e II, do CTN, a saber:

I – a isenção;

II – a anistia.

Ressaltando que, em ambas as hipóteses excludentes, não há dispensa do cumprimento das obrigações tributárias acessórias eventualmente existentes, que são as prestações positivas e negativas (“fazer” e “não fazer”) a cargo do sujeito passivo, previstas legalmente, e no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 175, par. ún. do CTN). Exemplos: fazer declarações e não receber mercadorias desacompanhadas de nota fiscal.

13.1 Isenção (art. 175, I, do CTN)

A *isenção* é hipótese de exclusão da obrigação que daria origem ao crédito tributário, em razão da dispensa de pagamento do respectivo *tributo* nas circunstâncias descritas em lei. Dito de outro modo, a isenção é fruto da dispensa de pagamento de um tributo, por meio de uma norma infraconstitucional que exclui o crédito que o Fisco teria direito de receber do sujeito passivo, em virtude da ocorrência do fato gerador.

A lei específica que impede o lançamento do tributo que incidiria sobre o sujeito passivo não será substituída pela mera previsão contratual (art. 176, *caput*, do CTN). Desse modo, somente lei específica do ente federativo tributante pode obstar o surgimento da obrigação e, por conseguinte, excluir o crédito tributário que seria constituído. Exemplo: Município pretende atrair investimentos e, para tanto, decide conceder isenção de IPTU para empresas que se instalem em seu território. Neste caso, o Município não está autorizado a fazê-lo mediante mero contrato celebrado com os interessados, sendo necessária uma lei específica que fundamente a concessão da referida isenção, inclusive, em nome da observância ao princípio da indisponibilidade do patrimônio público (art. 150, § 6º, da CF). Ressalte-se, neste caso, que a empresa instalada com base apenas no contrato firmado não estará isenta, em vez disso, deverá pagar o IPTU e, com fundamento na avença contratual, pleitear posterior indenização ao Município, no âmbito administrativo e/ou judicial cível.

Ademais, a concessão deste favor pode se circunscrever a apenas uma parte do território do ente federativo tributante, a fim de atender suas peculiaridades (art. 176, par. ún., do CTN). Exemplo: isenção de IPTU para imóveis situados em bairro sujeito a constante alagamento. Frise-se que a concessão de isenção é excepcional, não se estendendo aos demais tributos, pois se trata de um favor fiscal e, nesta medida, poderá ser usufruído nos estritos limites da lei específica concessiva (art. 177 do CTN). Exemplo: lei municipal que isenta o imóvel do IPTU não isenta da “contribuição de melhoria” sobre ele incidente.

Tal favor fiscal pode ser concedido ao beneficiário sem a necessidade de observância a qualquer condição legal prefixada (isenção “gratuita”), situação em que também poderá ser revogado a qualquer tempo pelo ente federativo tributante, e sem que o beneficiário tenha direito à indenização. Por outro lado, quando esse favor fiscal é concedido por prazo determinado e mediante a comprovação de observância às condições legais prefixadas (isenção “onerosa”), o beneficiário passa a ter *direito adquirido* a este favor fiscal, que não poderá ser revogado pelo ente federativo tributante, salvo em nome do interesse público devidamente justificado, e mediante pagamento de indenização. A respeito desta temática, vide o art. 178 do CTN e o enunciado da Súm. nº 544 do STF.

A isenção também pode ser concedida em caráter *geral* ou *individual*, dependendo da forma como foi editada a lei específica concessiva deste favor fiscal (art. 179 do CTN).

Será isenção “geral” quando a lei tiver como destinatários a generalidade dos contribuintes, os quais não precisarão comprovar uma condição individualizada para gozar do benefício.

Exemplo: isenção do IR sobre os rendimentos das aplicações em caderneta de poupança. Por sua vez, será isenção “individual” sempre que a lei tiver com destinatários aqueles que precisem comprovar uma condição individualizada para desfrutar do benefício, após obtenção de despacho da autoridade fiscal que assim o reconheça. Exemplo: isenção de IPI sobre veículos adaptados aos que comprovem ao Fisco serem portadores de deficiência.

Os tributos lançados por “período certo de tempo”, tais como IPTU, IPVA e ITR, quando suas respectivas leis concederem isenção individual, tal benefício terá sua duração limitada a cada período sujeito ao novo lançamento, é dizer, o beneficiário precisará comprovar continuamente a sua condição individualizada, a fim de renovar sua concessão até o final de cada período, sob pena de perder o direito ao gozo deste favor (art. 179, § 1º, do CTN).

18 – Impostos Municipais

A esfera federativa municipal é competente para instituir impostos, nos termos do art. 156 do texto constitucional. Dessa maneira, os Municípios poderão exercer sua competência *ordinária*, para criar os três impostos especificados na sequência, cujas incidências ficarão restritas aos seus territórios, na forma do art. 156, I a III, da CF: a) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU); b) imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI); c) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).

Frisando que os Municípios não possuem as competências residual e extraordinária.

Ademais, conforme preceituado no art. 147 *caput* (parte final) da CF, o *Distrito Federal* possui competência tributária *cumulativa*, de modo que ele poderá instituir todos os impostos de competência municipal.

18.1 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

Os Municípios instituem o *imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana*, com fundamento no art. 156, I, da CF. Este tributo tem finalidade *fiscal*, é dizer, um intuito *arrecadatório*, relacionado à capacidade econômica revelada por quem seja proprietário de imóvel urbano. Nesta direção, a majoração das suas alíquotas deverá estrita obediência aos princípios da *legalidade*, *anterioridade anual* e *anterioridade nonagesimal*.

Desse modo, o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) apenas agrava a situação de seus sujeitos passivos após a edição de uma lei específica apta à majoração de suas alíquotas, sendo observados tanto a virada do ano de sua publicação quanto o transcurso de, no mínimo, noventa dias contados desta publicação. Assim sendo, a sistemática do IPTU não ocasiona majoração imediata na onerosidade de sua incidência, em nome da segurança jurídica (não surpresa).

Registre-se que a *fixação da base de cálculo do IPTU* pode ser feita sem a observância da referida *anterioridade nonagesimal*, conforme disposto no art. 150, § 1º (parte final) da CF, isto é, a simples atualização do valor venal do imóvel urbano não obedece à “noventena”, pois o legislador constitucional entendeu não haver afronta ao ideal de segurança jurídica (não surpresa), de maneira que as autoridades fiscais ficam dispensadas de observar este lapso temporal mínimo de noventa dias, no que tange à específica finalidade de atualizar monetariamente a incidência do IPTU, uma vez que, em tese, não fica agravado o encargo incidente sobre seu sujeito passivo, justamente por dizer respeito à recomposição do valor do tributo diante do fenômeno inflacionário.

Dito de outro modo, o IPTU observa integralmente a segurança jurídica no que concerne ao aumento de suas alíquotas, mas ressalva a *anterioridade nonagesimal* (noventena) relativa à fixação de sua base de cálculo (atualização monetária do valor venal do imóvel).

21 – Processo Judicial Tributário

Nossa ordem jurídica constitucional assegura a todos o acesso à jurisdição, cabendo ao Poder Judiciário realizar o controle de legalidade dos atos praticados por quem quer que seja, sempre que provocado a analisar suposta violação à esfera jurídica do pleiteante.

Assim sendo, a tutela jurisdicional pode ser buscada tanto pelo Fisco quanto pelos sujeitos passivos tributários, cada qual visando à consecução deste intento protetivo. Disso resulta a aplicação do *princípio da inafastabilidade da jurisdição*, tal qual dispõe o art. 5º, XXXV, da CF: “a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito”.

Na perspectiva da Fazenda Pública, o Poder Judiciário será acionado para assegurar a execução forçada do crédito tributário definitivamente constituído, uma vez que a sua cobrança coercitiva só pode ocorrer mediante intervenção judicial, especialmente quando proposta a competente ação de execução fiscal, a fim de promover atos de constrição patrimonial em face do sujeito passivo tributário.

Nessa senda, o Fisco também pode recorrer ao Poder Judiciário para assegurar o proveito da execução fiscal, via concessão de medida cautelar fiscal, assim como pleitear em juízo medidas úteis ao recebimento de seu crédito, em particular, quando o devedor tributário tentar dilapidar seu patrimônio sem deixar reservas, demonstrando um ânimo fraudulento.

Por sua vez, o sujeito passivo tributário pode recorrer ao Poder Judiciário para preservar os direitos que, em sua ótica, venham sendo violados pelo Fisco, por exemplo, mediante cobrança indevida de obrigações tributárias principais e/ou acessórias.

Saliente-se que o nosso ordenamento não obriga o sujeito passivo tributário a exaurir a esfera administrativa fiscal como condição para acionar a jurisdição, de forma que ele poderá recorrer imediata e diretamente às instâncias judiciais competentes. Entretanto, na forma do art. 38, par. ún. da Lei nº 6.830/1980 (LEF), a propositura de ação judicial pelo sujeito passivo tributário produz os seguintes efeitos: a) renúncia ao poder de recorrer administrativamente; b) desistência do recurso administrativo acaso interposto.

Após a notificação do lançamento tributário, o sujeito passivo terá a seu favor um prazo para pagamento ou impugnação, é dizer, para discutir a legalidade daquele procedimento administrativo realizado. Sendo certo que, nesta última circunstância, ele poderá acionar o juízo competente sem efetuar depósito de qualquer valor, conforme entendimento do STF pacificado no enunciado da Súm. Vinc. nº 28: “é inconstitucional a exigência de depósito prévio como requisito de admissibilidade de ação judicial na qual se pretenda discutir a exigibilidade de crédito tributário”.

Além disso, a impugnação judicial concernente à matéria tributária pode ser realizada por vários instrumentos processuais, observando-se o disposto nas *leis processuais específicas*, bem como, em caráter supletivo, o que estabelecem as leis processuais genéricas em vigor, além do próprio Código de Processo Civil.

Quanto às leis processuais específicas, merecem destaque a Lei nº 6.830/1980 (lei de execução fiscal) e a Lei nº 8.397/1992 (lei da medida cautelar fiscal), pois relativas aos instrumentos processuais mais utilizados em juízo pelos procuradores das Fazendas Públicas.

Por outro lado, os sujeitos passivos tributários se valem, principalmente, dos seguintes instrumentos processuais, para a defesa judicial de seus direitos em face do Fisco, a saber: mandado de segurança, ação declaratória, ação anulatória, ação de consignação em pagamento, ação de repetição de indébito tributário, exceção de pré-executividade e embargos à execução fiscal.

Frise-se que também pode ocorrer, com relação à matéria tributária, o fenômeno processual da *conexão*, quando houver duas ou mais ações judiciais que tenham, em comum, o mesmo *pedido* ou a mesma *causa de pedir*, na forma do art. 55 do CPC, a fim de prestigiar a economia processual, assim como de evitar a prolação de decisões judiciais conflitantes, quando elas sejam atinentes ao mesmo objeto litigioso.

Assim sendo, constatada a conexão, quando ações judiciais diversas tenham em comum o pedido ou a causa de pedir, haverá modificação da competência, pois as ações conexas serão reunidas no *juízo prevento* para sua decisão conjunta, a fim de cumprir os objetivos supracitados. Exemplo: conexão entre ação anulatória de lançamento tributário e embargos à execução fiscal, quando em ambas se pleiteia a anulação do lançamento que constituiu o crédito tributário, ora objeto de ambas as impugnações judiciais.

O juízo prevento será aquele que esteja em fase processual mais adiantada, ressaltando que será aplicado o disposto no art. 313, V, *a*, do CPC, caso alguma das ações tributárias conexas já tenha sentença de mérito proferida, ou seja, haverá a suspensão do andamento do(s) outro(s) processo(s), até o trânsito em julgado da questão que lhe seja prejudicial.

21.1 Medida Cautelar Fiscal

A utilização da *medida cautelar fiscal* vem regulamentada na Lei nº 8.397/1992, que permite aos entes federativos tributantes acionar o Poder Judiciário, com o escopo de assegurar o recebimento de seus créditos, quando tiverem notícia de que o devedor está praticando atos com o fito de dificultar ou impedir o adimplemento das respectivas obrigações tributárias.

Nesses casos, incumbe à Fazenda Pública interessada comprovar que o devedor vem praticando atos em detrimento das atividades de fiscalização e arrecadação tributárias, os quais justifiquem seu interesse de agir, ao requerer a concessão de uma medida judicial acautelatória, que seja capaz de garantir o futuro recebimento de seus créditos.

Comprovadas as práticas de dilapidação patrimonial, tais como a ocultação ou a oneração de bens, assim como sua transferência a terceiros ou a assunção de dívidas, sem que haja uma reserva suficiente à extinção de suas obrigações tributárias, a procuradoria do Fisco credor pleiteará a decretação da indisponibilidade dos bens e direitos do devedor tributário.

Para tanto, é cabível requerer a concessão judicial de uma *medida cautelar fiscal*, na forma da Lei nº 8.397/1992, a qual pode ser preparatória da prática de atos executivos ou incidental.

- a) *preparatória*: requerida antes do ajuizamento da ação de execução fiscal. Frise-se que, concedida a medida cautelar, a ação executiva deverá ser ajuizada dentro de *sessenta*

**DICA DIRETO E RETO**

O direito ao contraditório e à ampla defesa também será assegurado no âmbito judicial, caso os trâmites fiscalizatórios culminem em um litígio entre Fisco e sujeito passivo tributário, e qualquer deles provoque a jurisdição.

A atividade jurisdicional se restringe ao *controle de legalidade*, é dizer, à verificação de violação ao ordenamento jurídico pelas partes litigantes, a fim de declarar a nulidade do que seja com ele incompatível. Desse modo, a jurisdição fica alheia ao controle de mérito administrativo (conveniência e oportunidade), que compete apenas às autoridades administrativas no exercício de suas atribuições, inclusive de índole fiscal.

**RESUMO DO CAPÍTULO**

Nossa ordem jurídica constitucional assegura a todos o acesso à jurisdição, cabendo ao Poder Judiciário realizar o *controle de legalidade* dos atos praticados por quem quer que seja, desde que provocados os órgãos judiciais para a análise da suposta violação à esfera jurídica do pleiteante. Assim, a tutela jurisdicional pode ser buscada pelo Fisco ou pelos sujeitos passivos tributários, visando à consecução deste intento e com fulcro no *princípio da inafastabilidade da jurisdição* (art. 5º, XXXV, da CF).

Na perspectiva da Fazenda Pública, o Poder Judiciário será acionado para assegurar a execução forçada do crédito tributário, pois a sua cobrança coercitiva só pode ocorrer mediante a intervenção judicial, em particular, valendo-se de dois instrumentos: a) *Ação de Execução Fiscal*, ajuizada para promover atos de constrição que recaiam sobre o patrimônio do devedor tributário; b) *Medida Cautelar Fiscal*, requerida a sua concessão para assegurar o proveito da execução fiscal, quando o devedor tributário dilapidar seu patrimônio sem deixar reservas que bastem ao Fisco.

Por sua vez, o devedor tributário também pode recorrer ao Poder Judiciário para *preservar direitos* que, em sua ótica, sejam violados pelos órgãos fazendários, fazendo uso principalmente dos instrumentos: a) *Mandado de Segurança*; b) *Ação Declaratória*; c) *Ação Anulatória*; d) *Ação de Consignação em Pagamento*; e) *Ação de Repetição de Indébito Tributário*; f) *Exceção de Pré-executividade*; g) *Embargos à Execução Fiscal*.

Referências

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário*. 18. ed. São Paulo: Juspodivm, 2024.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2025.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: Sinafresp, 2000.
- ASSONI FILHO, Sérgio. *Compliance tributário: escopo cooperativo versus balizamento normativo em face do art. 25 da Lei nº 13.606/2018*. In: Revista dos Tribunais, ano 110, v. 1030, p. 247-264, ago. 2021.
- _____. *Imposto sobre grandes fortunas: reflexões à luz da ordem jurídica pátria*. In: Revista dos Tribunais, ano 110, v. 1023, p. 189-190, jan. 2021.
- _____. *Imunidade tributária dos livros e garantia de direitos fundamentais*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 31, vol. 157, p. 237-254, abr. – jun. 2023.
- _____. *Gastos tributários, indução econômica e controle orçamentário em prol dos direitos sociais fundamentais*. In: JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; JUCÁ, Francisco Pedro; HIGA, Alberto Shinji; SOUZA JÚNIOR, Arthur Bezerra de; (Org.). *Temas contemporâneos de direito público: estudos em homenagem ao professor Kiyoshi Harada*. Rio de Janeiro: Editora Pembroke Collins, v. 1, p. 343-363, 2022.
- _____. *“Moedas digitais”: criptoativos e incidências tributárias no Brasil*. In: Revista dos Tribunais, ano 111, vol. 1.044, p. 309-330, out. 2022.
- _____. *Omissão impositiva fiscal e ineficiência administrativa: uma perspectiva de responsabilização na gestão pública*. In: CONTI, José Mauricio; MARRARA, Thiago; IOCKEN, Sabrina Nunes; CARVALHO, André Castro (Org.). *Responsabilidade do gestor na administração pública: aspectos fiscais, financeiros, políticos e penais*. Belo Horizonte: Fórum, v. 2, p. 277-294, 2022.
- _____. *Progressividade tributária e incidência nas transmissões patrimoniais*. In: Revista dos Tribunais, ano 110, vol. 1.032, p. 273-291, out. 2021.
- _____. *Transparência fiscal e democracia*. Porto Alegre: Editora Núria Fabris, 2009.
- _____. *Tributação indireta: remodelagem do impacto fiscal e desoneração da hipossuficiência*. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 28, vol. 147, p. 265-286, out.- dez. 2020.
- _____. *Tributação isonômica e relativização da privacidade patrimonial: balizamentos da lei 13.709/2018 (LGPD) e sigilo fiscal flexível*. In: Revista dos Tribunais, ano 113, vol. 1059, p. 135-154, jan. 2024.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.
- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 36. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 18. ed. São Paulo: GEN; Forense, 2022.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 44. ed. São Paulo: Juspodivm, 2025.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2024.