

DIREITO TRIBUTÁRIO II

Prof. Paulo Coimbra

Conteúdo programático:

legislação tributária; obrigação tributária; sujeição passiva; crédito tributário; administração tributária; principais tributos.

Sistemática de avaliação

Mesma sistemática do "Direito Financeiro", ou seja...

Bibliografia sugerida

Hugo de Brito; Luciano Amaro; Sacha; Aliomar Baleeiro

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Inaugura o segundo livro do CTN, que trata de normas gerais do Direito Tributário. O CTN é conceitualista, o que é hoje criticado. Entretanto, antes do CTN, a crítica era exatamente contrária: não havia consenso entre doutrinadores.

1 CONCEITO

Art. 96, CTN. Definição de legislação tributária. É muito abrangente, não há limitação formal de normas, tanto leis, quanto atos administrativos infralegais (por exemplo) estão incluídos. Critério material foi utilizado para definir a legislação. Tudo que disciplina tributos será legislação tributária, sendo objeto de estudo do Direito Tributário. Há normas nacionais, federais, estaduais, distritais e municipais.

2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

Art. 97, CTN: traz o princípio da legalidade detalhadamente. Esse princípio está também no art. 150, I, CF, mas de forma mais vaga, menos esclarecedora. Detalhe: o CTN (Lei n. 5.172/66) foi editado como lei ordinária (não havia lei complementar), mas foi recepcionado pela CF88 como LC em razão da matéria, pois o CTN trata de matéria reservada ao legislador complementar (e.g., disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar: repartição de competência, princípios constitucionais tributários e imunidades), pelo art. 146, CF. Não é formalmente LC, mas materialmente. Alguns artigos do CTN (que não são normas gerais tributárias) não são

[1] Comentário: Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

[2] Comentário: Art. 150. 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;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação ou profissão ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - 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;

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;

considerados como LC.

Art. 97 diz que somente lei poderá fazer as alterações nele definidas: lei em sentido estrito. Em sentido *material* (impessoal, genérico e abstrato) e *formal* (aprovada pelo legislativo e obedecendo o trâmite previsto constitucionalmente) (*Paulo Coimbra tinha invertido as nomenclaturas!*). Via de regra, é a lei ordinária adequada para o exercício da competência tributária (aptidão legislativa para instituir e disciplinar tributos). As exceções estão expressas na Constituição. Ex.: instituição de empréstimo compulsório (art. 148, CF); impostos residuais da União (art. 154, CF).

A legalidade não se restringe à existência de lei que autorize a tributação, mas também a definição de todos os aspectos necessários à quantificação do tributo devido nas situações concretas (tipicidade cerrada). O que deve estar na lei ordinária tributária: descrição da hipótese de incidência, obrigação tributária (elementos essenciais devem ser previstos pela lei ordinária, como sujeitos ativo e passivo, critérios quantitativos [base de cálculo e alíquota]; os acidentais podem ser estabelecidos por ato infralegal. Nota: o STJ entende que a data do vendimento é acidental e pode ser definida por ato normativo) etc. Quanto ao critério quantitativo, a CF (art. 153, §1º, CF) excepciona a alteração de alíquotas dos impostos regulatórios da economia (II, IE, IOF e IPI), de funções extrafiscais, e pode ser feita por ato infralegal.

O CTN (de antes da CF88) deixaria a exceção mais abrangente, permitindo a alteração de alíquota e base de cálculo por ato infralegal. Mas a CF88 restringiu a exceção, permitindo a alteração só de alíquota.

Sanções devem estar previstas em lei, bem como a penalidade aplicada.

3 TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

3.1 Conceito

Tratados e convenções internacionais tratam, normalmente, de questões alfandegárias (*redução de ônus tributários no comércio internacional*, como o imposto de importação) e questões para evitar a dupla tributação de renda.

3.2 Conflitos de competência internacionais

Conflitos de competência internacional: mais de um país pretende tributar um fato. Geralmente sobre renda, pois tributos sobre patrimônio e consumo são mais pacíficos na doutrina (local da coisa, para patrimônio; e país de destino, para consumo).

3.2.1 Critérios para resolução de conflito de competência em imposto de renda

3.2.1.1 Domicílio

Aplica-se a lei do domicílio do sujeito. Brasil só adotava esse critério.

3.2.1.2 Fonte da renda

Independentemente da residência do titular da renda, a renda é tributada no país fonte da renda. Critério que também passou a ser adotado pelo Brasil em 1995.

3.2.1.3 Nacionalidade

Rendimentos auferidos pelo cidadão, não importa onde auferidos ou onde mora o sujeito, o país do sujeito o tributará (poucos países adotam).

3.2.2 Mecanismos para evitar bitributação da renda

3.2.2.1 Unilaterais

Previstos pela legislação interna de apenas um dos países envolvidos no conflito. Ex.: EUA diz que o imposto pago por um estadunidense no Brasil por uma renda auferida aqui pode ser deduzido no que é devido lá.

3.2.2.2 Bilaterais ou multilaterais

Fundado na reciprocidade; acordos entre países. Para cada rendimento pode ser estabelecido um critério. Ex.: rendimento de aluguel será tributado somente na fonte.

3.3 A posição dos tratados na legislação interna

Art. 98, CTN. Os tratados internacionais em matéria tributária serão observados pela legislação tributária interna, inclusive pela que lhes for superveniente. Divergência a respeito da hierarquia:

3.3.1 Supremacia dos tratados

Alguns doutrinadores acreditam, com base no art. 98 do CTN, os tratados estão em posição superior à legislação pátria.

3.3.2 Posição do STF

Outros pensam que os tratados não são superiores. O STF ainda não julgou casos de conflito normas envolvendo tratado em matéria tributária, mas em outras matérias sim. O Brasil foi signatário da lei uniforme de Genebra (sobre títulos de crédito), porém um tempo depois editou a lei do cheque, que era contrária à lei uniforme de Genebra. O STF entendeu que o legislador poderia disciplinar sobre matéria já disciplinada por tratado internacional via lei ordinária, podendo até suplantá-los. Logo, os tratados internacionais em matéria tributária também não são superiores às leis internas, a não ser que versem sobre direitos fundamentais, após tramite próprio. **Para o STF, não há hierarquia entre norma interna e internacional; utiliza-se os critérios cronológico e da especialidade.** Outro ponto é que hierarquia de normas é estabelecida pela Constituição, logo o CTN não pode estabelecer coisa diversa (dizer que tratados se supõem à lei ordinária). Os adeptos dessa corrente dizem que o art. 98, CTN não trata de hierarquia de normas (até porque não poderia tratar), mas de concurso de normas. Os tratados internacionais e a legislação pátria serão analisados, inclusive legislação superveniente, por sua especificidade. Uma norma não revogará a outra, prevalecendo uma ou outra conforme o caso. **Conflito aparente de normas: comumente, tratados são lei especial, que convivem com as leis (mais) gerais internas, afastando a aplicação destas nos casos determinados. Desse forma não há conflito de normas, aplica-se o tratado, sem haver revogação. Mesmo lei interna posterior (geral), seria afastada, ainda sem revogação (Amaro).**

[3] Comentário: Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevinham.

3.4 *Tratados internacionais e tributos estaduais e municipais*

Tratados internacionais firmados pelo Brasil podem exonerar importação de tributos estaduais e municipais? Os tratados podem afetar a incidência de tributos estaduais e municipais?

3.4.1 *Súmula n. 71, STJ*

Caso: Brasil é signatário de tratado (OMC) que firma a exoneração total de tributos na importação de bacalhau de outros países signatários. Os Estados queriam cobrar ICMS sobre o produto importado. Os tratados podem conceder isenção heterônima (exoneração total), ou seja, exonerar tributos de competência alheia? Súmula n. 71 do STJ disse que sim. Entretanto, a súmula é anterior à CF88 e com base em dispositivo do CTN que permitia a exoneração de tributos estaduais e municipais, desde que a União exonerasse dos seus tributos. Primeira corrente diz que tal dispositivo não foi recepcionado pela CF88, que estabelece a autonomia dos entes federados, pacto federativo. (Paulo Coimbra falou que a súmula era anterior à CRFB, mas não é (1992), até porque o STJ foi criado pela CRFB'88).

3.4.2 *Sim*

Outra corrente diz que o Presidente da República cumpre duas funções distintas: é chefe da União e da República. Quando ele firma um tratado internacional pratica ato como chefe de Estado, representa a República (a União, Estados e Municípios conjuntamente), logo, poderia efetuar exoneração total. Essa corrente diz que as exonerações firmadas em tratados internacionais não são isenções heterônimas, pois o Presidente assina o tratado com competência para comprometer União, Estados e Municípios. Essa corrente conduziu o mesmo que o STJ na súmula 71, mas por outros argumentos. A norma de um tratado pode afastar, reduzir ou condicionar a aplicação de norma tributária estadual ou municipal.

4 *COMPETÊNCIA REGULAMENTAR DO PODER EXECUTIVO (ART. 99)*

4.1 *Decretos regulamentares (art. 84, IV, CRFB)*

Ato do executivo pode regulamentar (dar fiel execução) a lei, mas não pode inovar. Todos os atos do executivo, inclusive os regulamentos, veiculados via decreto do executivo, devem explicitar a forma de cumprimento da lei stricto sensu. Os elementos essenciais da obrigação tributária não podem ser alterados. Ato infralegis, inclusive decretos, sujeitam-se ao controle de legalidade; não podem contrariar a lei, pois seriam nulos de pleno direito.

4.2 *Decretos*

Exceção ao princípio da estrita legalidade: art. 153, §1º, CF. Permite ao chefe do executivo alterar (mas não definir) alíquotas dos impostos regulatórios da economia (II, IE, IPI e IOF) por decreto. A Cide também pode ter a alíquota alterada por decreto. Estes decretos serão lei material com força de lei formal.

4.3 *Nomas complementares (art. 100, CTN)*

[4] Comentário: Isenção heterônima: com base na antiga Constituição, a União, ao assinar um tratado, poderia reconhecer a isenção de tributos não federais, além dos dela, invadindo a competência alheia.

[5] Comentário: STJ Súmula nº 71 - **15/12/1992**
O bacalhau importado de países signatários do GATT é isento do ICM.

[6] Comentário: § 1º - E facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

[7] Comentário: Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Atos infralegais que estão na base da pirâmide de normas, de mais baixo nível hierárquico, mais concretos e menos abstratos, são chamados pelo CTN por normas complementares. Não se confundem com normas gerais (editadas via LC). Não podem inovar. Art. 100, parágrafo único. Impede a imposição de penalidades aos contribuintes que cumprem normas complementares (contrárias à lei). *A observância das normas complementares faz presumir a boa-fé do contribuinte.* Normas complementares são expedidas pela administração fazendária, cristalizando a interpretação desta, que pode ser equivocada. Se a norma complementar é nula, o contribuinte não pode ser sancionado pelo erro do administrador.

4.3.1 Convênios

Acordos que podem ser firmados entre União, Estados e Municípios para estabelecer parcerias para fiscalização ou arrecadação de tributos. São normas complementares do art. 100. São distintos dos convênios de ICMS.

5 ATOS EXCLUSIVOS DO PODER LEGISLATIVO

5.1 Resoluções

Constituição: limites de alíquotas de ITCD e ISSQN são definidos pelo Senado, por meio de resolução (art. 155, § 1º, IV, § 2º, IV e V).

5.2 Decretos legislativos

Veículos para aprovação de tratados internacionais, dentro outras funções.

6 VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1 Vigência

(A data da vigência) não é característica (requisito) essencial da norma. Pode haver lei sem vigência (em vacatio legis). Vigência é a aptidão da lei para gerar efeitos, desde que ocorrido o pressuposto fático. O antecedente normativo (primeira parte da norma): descrição do fato jurígeno, fato importante. Consequência (segunda parte), prescrição dos efeitos jurídicos uma vez ocorrido o pressuposto fático. Norma vigente é aquela que gera os efeitos quando ocorrido o precedente. A lei sempre tem vigência no tempo e espaço. A vigência condiciona a eficácia.

Limites da vigência da lei tributária.

6.2 Limites da vigência no espaço

6.2.1 Territorialidade

É a regra. O ato normativo vigorará dentro do território do ente federado que o editou.

6.2.2 Extraterritorialidade

Art. 102. São exceções à territorialidade. É a vigência da norma para além das fronteiras do ente federado que a editou. Depende de previsão expressa. Três fontes de extraterritorialidade:

6.2.2.1 Convênios entre os entes federados

[8] Comentário: Art. 102. 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.

Fundamentados na Lei Complementar n. 24/75. Podem definir hipóteses de concessão de isenções, benefícios e incentivos fiscais, ou sua revogação. Convênios de ICMS são comuns. Guerra fiscal: concessão unilateral de benefícios fiscais para atrair investimentos, muitas vezes são irregulares e predatórios. Transforma o federalismo cooperativo em federalismo competitivo. Ex.: transferência da Ford para Camaçari/BA. LC n. 24/75: exige para a validade de benefícios fiscais e ICMS a aprovação unânime do CONFAZ, que é o Conselho Nacional de Política Fazendária, com representantes da União e Estados. Porém, grande parte dos Estados não obedecem à LC n. 24/75 e dependendo da apreciação do judiciário para última palavra;

6.2.2.2 Normas gerais de direito tributário

LC n. 116, norma geral que disciplina o ISS (norma nacional). Todos os municípios devem obedecê-la. Enseja, algumas vezes, a aplicação da lei de um município sobre fato ocorrido em outro. (ex.: advogado de BH que vai defender causa em Brasília. A legislação aplicável é a do estabelecimento de quem presta o serviço, no caso, BH);

6.2.2.3 Previsões em tratados internacionais

Um tributo pode ser cobrado em razão de fato ocorrido no exterior, mas de pessoa domiciliada no país, ou cobrado por fato ocorrido no Brasil, ainda que o contribuinte esteja fora. Os tratados internacionais servem para evitar a possível dupla tributação nesses casos; são recíprocos. Pode haver compensação de créditos, e.g. "Visto anteriormente".

6.3 Limites da vigência no tempo

6.3.1 Início

6.3.1.1 LINDB

Vigência normal das demais matérias. Aplica-se o art. 1º da LINDB. A lei entra em vigor na data nela prevista. Se não há previsão, entra em vigor 45 dias contados da data da publicação (e após 3 meses passa a ser vigente fora do território nacional). O mesmo se aplica para leis que reduzem tributos, ou não os criem nem aumentem.

6.3.1.2 aumento/instituição tributos – princípio da anterioridade

alterado pela EC 42?

6.3.1.2.1 Anuidade (art. 150, III, b)

A vigência começa em 1º de janeiro do exercício financeiro subsequente a sua publicação. IR só obedece à anuidade.

6.3.1.2.2 Espera nonagesimal (art. 150, III, c)

Impõe uma vacatio legis de 90 dias entre a data da publicação e vigência. Em princípio, as duas esperas devem ser observados para dispositivos que aumentem ou instituem tributos. Mas contribuições sociais para a seguridade social só seguem a espera nonagesimal.

6.3.1.2.3 Exceções (art. 150, §1º)

[9] Comentário: Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

[10] Comentário: Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

[11] Comentário: e) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[12] Comentário: § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Há exceções específicas para anuidade, específicas para espera nonagesimal e para ambas.

6.3.1.3 Normas complementares (art. 103, CTN)

Art. 103. Norma complementar, que não se confunde com LC ou norma geral e refere-se aos atos normativos infralegais que compõem a legislação tributária, vige a partir da data de publicação (se for ato normativo) ou 30 dias após (se efeitos normativos de decisões administrativas).

6.3.2 Término

O término da vigência se dá como nas demais normas jurídicas. A lei vigorará até o prazo nela previsto (se houver) ou até ser revogada por norma superveniente de idêntica ou superior estatura normativa. *Lei especial não revoga lei geral e vice-versa.* A revogação expressa é a declarada por lei posterior; tácita ocorre quando a lei nova dispuser da mesma matéria de forma distinta. Ab-rogação é a revogação integral do texto de lei. Derrogação é revogação parcial. Em matéria tributária é comum lei com vigência determinada (ex.: CPMF).

6.4 Concurso de normas: efeito repristinatório

Efeito repristinatório seria a volta da vigência de uma lei revogada em razão da revogação da lei que a revogou. Lei A, Lei B, Lei C: a Lei A foi revogada pela B, um tempo depois, a Lei C revoga a B. O que ocorre com a Lei A? Volta a ser vigente? Art. 2º, §3º: só ocorrerá efeito repristinatório se expressamente se dizer que a anterior foi revigorada.

[13] Comentário: § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.

7 APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

7.1 Regras gerais (art. 105)

Na verdade, a lei que altere tributos se aplicará no futuro, se e quando ocorrerem os fatos geradores. É futura inclusive para normas que reduzam ou extingam tributos, em regra. A lei nova só poderia ser aplicada a fatos geradores que se iniciem no futuro, como o IR, periódico anual. O disposto no art. 105, "e aos pendentes", leva à retro-operância da lei e fere o princípio da irretroatividade (Amaro). Há casos, porém, que a lei aplica-se a fatos pretéritos.

[14] Comentário: 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 artigo 116.

7.2 Retroatividade (art. 106, CTN)

7.2.1 Limites genéricos

Efeitos normais de não se atingir o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido.

7.2.2 Limites específicos (art. 150, III, a)

O princípio da irretroatividade determina que jamais lei que institua ou majore tributo se aplique a fato pretérito.

[15] Comentário: III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

7.2.3 Hipóteses

7.2.3.1 Leis interpretativas: art. 106, I

Interpretação autêntica: feita pelo próprio legislador, quando há ambiguidade na lei, permitindo interpretações razoáveis e dissonantes entre si. As leis interpretativas sempre retroagem, em

[16] Comentário: 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;

qualquer hipótese. A favor ou contra contribuinte. Retroage até o início da vigência da lei por ela interpretada. Ex.: lei do SAT (art. 22, lei n. 8.212/91) estabelece as alíquotas para cada grau de risco da função laboral (1%, 2% e 3%, para atividades de risco leve, médio e grave), mas não diz o que é uma função de risco leve, médio ou grave. Uma lei posterior que define os conceitos de atividade de risco será genuinamente interpretativa (para o professor...). O contribuinte poderá até ter que complementar tributos não pagos e não atingidos pela decadência (arts. 150, §4º, c/c 156, CTN). Mas a retroatividade de lei interpretativa não enseja a aplicação de penalidade; o descumprimento de preceito erroneamente interpretado não enseja multa (art. 106, I). O contribuinte que pagou a maior pode pedir ressarcimento ou compensação, desde que não atingido pela decadência, também de 5 anos. Se a interpretação da lei já está pacificada na jurisprudência, a lei não será genuinamente interpretativa.

O que acontece é que a lei "interpretativa" acaba por inovar o direito anterior (sendo retroativa) ou repetir o que já tinha sido dito (será inútil). Não é tarefa do legislador interpretar as leis.

7.2.3.2 Retroatividade benigna

Art. 106, II. Se a lei nova reduz alíquota de tributo, e.g., não se aplicará a fatos passados, a não ser se houver previsão expressa nesse sentido. Apenas para lei sancionadora, que estabelece sanções e penalidades às infrações tributárias. As normas tributárias sancionadoras mais benéficas retroagem, alcançam fatos ocorridos antes do início da sua vigência (a exemplo do direito penal). Lei sancionadora agravante não retroage. Entretanto, a lei tributária sancionadora retroagirá desde que não trate de caso definitivamente julgado, para que não haja pedidos de ressarcimento de penalidade já pagas; não afeta a coisa julgada como a lei penal. A coisa julgada é judicial, não administrativa. As hipóteses das alíneas a e b conflitam, pois "quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão" é a mesma coisa de "quando deixe de defini-lo como infração": a primeira seria caso de retroatividade incondicionada, a segunda, de condicionada (pois há o "desde que..."). A hipótese da alínea a é mais abrangente e mais favorável ao contribuinte, sendo a melhor opção (Amaro).

[17] Comentário: 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.

8 INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

8.1 Conceito

Desvendar o significado, sentido e alcance de alguma coisa. Tudo pode ser interpretado. Hermes: o semi-deus mensageiro que trazia as mensagens dos deuses do Olimpo para o homem. Hermenêutica é a ciência da interpretação. Serve para aplicar a lei às situações concretas que nela se subsumam. A administração, o judiciário e o contribuinte realizam interpretação da lei.

8.2 Métodos

Normas tributárias não mais são interpretadas em favor do Fisco ou do contribuinte. Há quatro métodos de interpretação. Não há um método melhor. O art. 107 e ss. do CTN determinam como será feita a interpretação da legislação tributária, o que resta inviável na prática. Nas situações

[18] Comentário: Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.

expressamente disciplinadas, recomenda-se dar preferência, no possível, aos métodos do CTN.

Método dialético-compreensivo: como não há um método superior, todos devem ser considerados na interpretação de uma norma, utilizando mais ou menos cada um, dependendo do caso.

Como resultado, a interpretação pode ser, em tese, extensiva (a lei alcança mais do que o expresso no texto), restritiva (a lei enquadra mais situações do que queria) ou estrita.

8.2.1 *Literal ou gramatical*

O intérprete parte do sentido das palavras utilizadas. É importante, necessário, mas insuficiente. Não se chega à conclusão divergente do texto da lei. É insuficiente pois traz respostas óbvias, pouco práticas em determinados casos. O intérprete encontrará respostas corretas, mas insuficientes.

8.2.2 *Histórico*

Busca-se subsídios para a interpretação no contexto histórico, social, político, econômico da época da edição da lei. Procura-se ler os debates das leis que instituíram os tributos. Ex.: os parlamentares, quando instituíram o ICMS, disseram que ele incidiria sobre a circulação de mercadorias, pressupondo a transferência de titularidade dessas. O deslocamento físico de uma mercadoria da matriz para a filial de uma mesma empresa não é fato gerador do ICMS. Está sumulado pelo STJ.

8.2.3 *Lógico-sistemático*

Deve-se considerar o texto normativo no contexto de todo o ordenamento jurídico. Não é possível interpretar um dispositivo isoladamente. É preciso fazer uma sistematização do sistema normativo.

8.2.4 *Teleológico ou finalístico*

o sentido e alcance da lei é aferido pelo propósito, objetivo, da lei. Qual é a finalidade da lei?

8.3 *Interpretação "literal" (art. 111)*

As matérias determinadas no artigo seriam interpretadas literalmente. A doutrina considera que não deve ser feita interpretação literal, mas uma interpretação restritiva, não extensiva. Não se aceita analogia. Ou seja, não quer facilitar a vida do contribuinte. Ex.: imunidades são interpretadas extensivamente (pois são constitucionais, dotadas de alta carga principiológica); mas isenções devem ser interpretadas restritivamente (pois são infraconstitucionais).

8.4 *Interpretação mais favorável ao infrator (art. 112)*

É o princípio ou regra geral do direito penal (in dubio pro reo) incorporado à legislação tributária. Havendo dúvidas, aplica-se a interpretação mais favorável ao infrator. Não ao contribuinte. Ou seja, essa regra de interpretação só vale para normas sancionadoras. A retroatividade benigna do art. 106, II e a interpretação benigna do art. 112 se aplicam no caso de infrações e penalidades. Normas de incidência de tributos não são interpretadas nem em favor do contribuinte, nem em favor do fisco, tendendo a serem estritas.

[19] Comentário: Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenções;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

[20] Comentário: Art. 112. 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.

9 INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

9.1 Direito Tributário e direito. Superposição

A integração visa ao preenchimento dos espaços diante da omissão ou lacuna da lei, após a interpretação desta. O direito tributário é direito de superposição, pois é um ramo do direito que, frequentemente, utiliza-se de conceitos, definições de outros ramos para orientar sua aplicação. Há contribuições sobre a folha salarial, mas o que é salário? O direito do trabalho dirá. O IPTU incide sobre a propriedade bem imóvel, sendo que o direito civil diz o que é propriedade.

9.2 Conceitos, institutos e formas do direito privado (art. 109 e 110)

São ou podem ser utilizados pelo legislador para definir a competência tributária constitucional. Quando esses conceitos de outros ramos são utilizados na Constituição para definir a competência, o legislador tributário não pode alterá-los. A obrigação tributária será definida pelo legislador tributário, mas o conceito utilizado para delimitação da competência não será alterado. Competência é aptidão legislativa para instituir tributos. A proibição do art. 110 é mais voltada ao legislador do que ao intérprete, para que aquele não aumente sua competência. Ex.: o legislador municipal não pode editar uma lei assim, para aumentar a arrecadação do IPTU: “somente para efeitos tributários, considera-se como imóvel veículos automotores”. Evita a usurpação de competências tributárias.

Já os efeitos jurídicos tributários não se submetem aos princípios do direito privado. Ex.: se o trabalhador tem vantagens na relação trabalhista, não terá na tributária.

9.3 Técnicas (art. 108)

Orienta a todos os aplicadores da lei como proceder diante uma lacuna. O legislador quis estabelecer ordem hierárquica para integração da norma tributária? Segundo L. Amaro, não, até porque o § 1º já diz que a analogia não se sobrepõe a um princípio (legalidade tributária).

9.3.1 analogia – limite

Técnica de supressão de lacunas legislativas. É útil para a solução de fatos não disciplinados pelo direito. Busca norma que disciplina fato semelhante. O fundamento da analogia é a similitude, não identidade (se fosse idênticos, não seria necessária a analogia). Limite: não poderá ensejar a exigência de tributo não previsto em lei; também não serve para reconhecer isenção, anistia ou dispensar o cumprimento de obrigação acessória (art. 111, acima). Ex.: o fato pode até ser parecido com outro, que é tributado, mas não se tributará por analogia. Integração por analogia é feita quando a lei não previu certa hipótese, mas se tivesse previsto, teria disciplinado de maneira semelhante a outra prevista. Já a interpretação extensiva ocorre nos casos em que a norma queria incluir uma situação, mas o texto foi insuficiente, sendo necessário que o intérprete ajuste seu alcance.

9.3.2 Princípios gerais – crítica

O CTN coloca os princípios de direito tributário antes dos de direito público, hierarquizando-os

[21] Comentário: Art. 109. 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.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

[22] Comentário: Art. 108. 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.

§ 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.

indevidamente. Os princípios gerais de direito não podem ser excluídos. Princípio não é técnica de integração, pode ser útil, mas não é técnica. Também não está subordinado à analogia, acontece mais o contrário. Princípios sempre são aplicáveis.

9.3.3 Equidade - limite

Aplicação benevolente da lei, quando seus efeitos serão rigorosos em face do fato concreto. Aplicação humana da lei; retira os exageros e realiza a justiça. Limite: art. 108, §2º: o emprego da equidade não pode ensejar a dispensa do pagamento de tributo previsto em lei. Se a equidade não pode dispensar tributo, poderá ser aplicada no caso de sanções. As sanções podem ser reduzidas ou dispensadas, de acordo com o caso. ex.: contribuinte que não conseguiu pagar um tributo no último dia por acidente ocorrido com o mensageiro que iria efetuar o pagamento. Não mereceu a aplicação de multa de 100% sobre a obrigação. As proibições da equidade estão mais no campo da interpretação do que da integração da lei tributária, pois, na lacuna legal, não seria possível, de qualquer modo, cobrar tributo nem punir o contribuinte.

[23] Comentário: § 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.

10 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Estrutura da norma tributária e o fenômeno da incidência. Obrigações tributárias podem ser de dar (certa quantia ao sujeito ativo, e.g.), fazer (emitir nota, e.g.) e não fazer (não dificultar a fiscalização, e.g.). Obrigação tributárias decorrem da lei; não dependem da vontade do sujeito.

A norma básica do tributo (a que o institui) é dual, tem dois membros. Nem todos os elementos estão no mesmo dispositivo, na mesma lei, mas na norma (resultante da análise de toda legislação em vigor). As normas jurídicas em geral também são duais (todos os tipos penais são duais: se matar alguém, pena privativa de liberdade). A estrutura é: antecedente e consequente. Se A, deve ser B. Exceções: normas de competências, algumas normas processuais, que não tem antecedentes normativos.

10.1 Antecedente normativo

É juízo hipotético que considera a possibilidade da ocorrência de um fato, imputando determinadas consequências a ele. Método da imputação condicional, não é causa e efeito. Se acontece uma coisa, deve acontecer outra. O legislador seleciona fatos relevantes ao convívio social, descreve-os no antecedente normativo. É a descrição abstrata do fato jurídico. No tributário o antecedente é a hipótese de incidência, que descreve o fato gerador, sem se confundir com este. Fato gerador é o fato jurídico tributário. É o acontecimento concreto, que, se realizado, atrai a incidência do efeitos do comando da norma. A expressão "fato gerador" é criticada, pois não é o fato que faz gerar uma obrigação, mas a lei. Entretanto, é mais adequada do que outras, como "fato imponível", que dá a ideia de possibilidade de imposição, não a certeza, da obrigação.

10.2 Consequente normativo

É a prescrição de determinados efeitos ao antecedente. É a imputação de "B" à "A". Se auferir

renda, pagar o imposto de renda. Se for proprietário de veículo, pagar IPVA. O direito nasce do fato. O direito emana da norma quando ocorre o pressuposto fático. Determina a obrigação da tributação em abstrato. Ocorrido o fato gerador, nasce a obrigação tributária, que é o conseqüente normativo. Se não há fato gerador, não haverá efeitos; e só há fato gerador se previsto em lei. Não basta a vigência (aptidão da norma para gerar efeitos), deve acontecer o pressuposto fático (fato gerador). O conseqüente normativo da norma tributária é chamado de comando, preceito, mandamento, estatuição ou obrigação tributária.

10.3 Fenômeno de incidência

Acontecendo o fato gerador, automaticamente nasce a obrigação tributária. Sempre que ocorre o fato gerador, nasce a obrigação. A atividade administrativa de constituição do tributo é declaratória, não constitutiva. Todo fato gerador é concreto que se enquadra na hipótese de incidência, mas nem todo fato concreto que se enquadra na hipótese de incidência será fato gerador. Pois há as exonerações totais: fatos imunes e isentos. Estes fatos se enquadram na hipótese, mas não geram a obrigação tributária (pois não são fatos geradores). A norma tributária não atinge o fato imune ou isento. Todo fato concreto, que se enquadra na hipótese de incidência e que não seja imune ou isento, é fato gerador.

A hipótese de incidência pode ser fracionada em diferentes aspectos, para facilitar a verificação da subsunção completa do fato concreto à norma. Quatro aspectos da hipótese de incidência: material, temporal, espacial e pessoal.

O comando da norma também é dividido em três critérios: subjetivo, quantitativo e operacional. Os critérios subjetivo e quantitativo são elementos essenciais da norma (adstritos ao princípio da estrita legalidade). O critério operacional é de menor relevância (p/ professor): preenchimento de guias, vencimento (reconhecido como modal pela jurisprudência) etc.

10.4 Imunidade e isenção

Os efeitos da imunidade e isenção são similares, mas os conceitos são distintos. i) Imunidade tem fonte na Constituição; ii) normalmente é interpretada extensivamente; iii) é uma limitação constitucional ao poder de tributar; atua na competência tributária (retira a competência do ente para tributar, ainda que ele queira). Se a imunidade for considerada direito ou garantia constitucional, não pode ser revogada nem por Emenda Constitucional, pois será cláusula pétreia. Não sendo assim considerada, poderá ser revogada por EC.

i) Isenção tem fonte na lei ordinária do ente federado competente para instituir o tributo (a União não pode instituir isenção de IPTU, e.g.); ii) é interpretada restritivamente; iii) o ente federado tem competência para tributar, mas decide conceder a isenção; atua na incidência do tributo.

Em comum, as hipóteses imunes e isentas não têm aptidão para gerar tributos; são um campo de não-incidência. Dentro desse campo estão ainda situações em que há competência para instituir tributos, mas não é exercida, total ou parcialmente ("não-incidência pura e simples"). É diferente da isenção, pois nesta o ente expressamente abre mão da tributação, enquanto naquela o mesmo

efeito ocorre tacitamente.

Ao estabelecer a isenção está se exercendo a competência tributária (negativa). A isenção poderá ser revogada por lei ordinária do ente que a instituiu, *obedecendo ao princípio da anterioridade, conforme o tributo*. O CTN disciplina a possibilidade da revogação de isenções: as isenções concedidas em função de i) determinados requisitos e (não "ou": já foi "ou" antes) ii) por prazo determinado permanecerão enquanto preenchidos os requisitos, ainda que revogada a norma de isenção *(a isenção não abrangerá novos fatos e pessoas, mas permanece para os já beneficiados)*. Ex.: política pública de povoamento de Manaus: foi concedida isenção, por dez anos, para empresas que se estabelecessem na Zona Franca. Mesmo se a União revogasse a isenção após dois anos, a isenção iria até o fim dos 10 anos para aquelas empresas já instaladas. *Aplicou-se o princípio geral de direito pacta sunt servanda*. A isenção será concedida por despacho individual do órgão administrativo respectivo, que dedara o cumprimento dos requisitos. *A isenção deve ser justificada, para não ferir o princípio da isonomia.*

- *Classificação das isenções*

Podem ser subjetivas (pessoais), quando consideram condições pessoais do indivíduo ligado à situação material (pequena empresa, pessoa deficiente, e.g.); ou objetivas (reais), quando consideram a própria situação material, independentemente da pessoa (isenta tal produto, e.g.).

Podem ser classificadas as isenções em regionais (que atingem parte do território do ente); setoriais (para setores específicos da economia); condicionadas (dependem do cumprimento de requisitos); temporárias (por tempo limitado).

11 **ESTRUTURA DA NORMA**

11.1 **Hipótese de incidência**

Para que o fato seja gerador deve se encaixar perfeitamente nos quatro aspectos.

11.1.1 **Aspecto material**

É a situação ou ação de conteúdo econômico sobre a qual a tributação deverá incidir. É o núcleo do fato. É um verbo mais complemento. Ex.: ICMS = circular mercadoria etc.; IR = auferir renda; IPVA = ser proprietário de veículo automotor.

11.1.2 **Aspecto espacial**

Local onde se considera ocorrido o fato gerador. É relevante, sobretudo nos tributos estaduais e municipais, para determinar qual o ente competente para tributar. Alguns tributos ensejam guerra fiscal; pelo aspecto espacial é possível fazer planejamento tributário (elisão fiscal). O fato gerador do ITCD para herança e legado de imóveis ocorre no Estado do bem. A transmissão de todos os bens móveis (em território nacional ou não) será tributada no local onde corre a ação de inventário (que, pela regra do CPC, é no domicílio do de cujus). Se há imóveis fora do Brasil, não será tributado por nenhum Estado. É possível tomar medidas elisivas com base no aspecto espacial,

mas também evasivas (fraudulentas). O ISS é do local do estabelecimento do prestador (pelo fato do serviço não ser corpóreo, é difícil de ser controlado por municípios fora do estabelecimento), mas há exceção para o local da prestação (serviços cuja fiscalização é viável para o município. ex.: construção civil). Fraude com ISS: empresa que simula estar estabelecida em município que cobra ISS menor para evitar a tributação maior na cidade onde existe de fato. EC n. 37 fixa a alíquota mínima do ISS em 2%, sendo que o máximo é 5%, fixado em Lei Complementar.

11.1.3 Aspecto temporal

O momento em que se considera ocorrido o fato gerador. O legislador precisa escolher um determinado momento para isso, deve ser preciso, determinado, pois a legislação aplicável será a da data da ocorrência do fato. Serve também para quantificar, nos casos de mercadoria com valor em moeda estrangeira, a taxa de câmbio que será aplicada: será a da data do desembaraço. Sem saber a data, não é possível saber o termo inicial da decadência da obrigação.

11.1.3.1 Fato gerador instantâneo

É configurado por um único ato ou negócio que, realizado, faz nascer a obrigação. Ex.: imposto sobre a importação: fato ocorre na data do desembaraço (registro da declaração de importação).

11.1.3.2 Fato gerador periódico

Vários fatos isolados ocorridos ao longo de um determinado espaço de tempo que, somados, configuram o fato gerador. Ex.: imposto de renda, que se desenvolve durante um ano (várias aquisições de renda diárias, mensais etc.) e a data de ocorrência considera-se 31 de dezembro. O que importa é a renda auferida em todo o ano.

11.1.3.3 Fato gerador continuado

A lei considera o fato ocorrido em um dia determinado do ano, sem se importar com o que aconteceu no intervalo. Não são fatos isolados que serão agregados em um dia. Está mais próximo do fato instantâneo do que do periódico. Ex.: do IPTU e do IPVA é no dia 1º de janeiro. Explicando: a renda é auferida aos poucos e poderia até ser tributada aos poucos, mas é mais fácil fazer uma vez por ano. O IR importa, fundamentalmente, com o as várias rendas auferidas durante o ano. Já o IPTU não se preocupa com o somatório das "propriedades diárias" da coisa. Quem for o proprietário em 1º de janeiro deve pagar, independente se foi ou não no resto do ano. A situação dos fatos geradores continuados tendem a permanecer por um tempo, pois a propriedade se estende. Já nos instantâneos a ação pode ser vista num único instante de tempo (ex.: transferir a propriedade por doação, importar algum bem etc.). Nos periódicos as ações também podem ser destacadas em um determinado momento, mas são somadas por praticidade. A cada transferência de propriedade de imóvel, e.g., nasce uma obrigação; já a propriedade em si não pode ser delimitada da mesma maneira, "a cada ato de propriedade" corresponde um fato.

11.1.4 Aspecto pessoal

Há características relevantes no contribuinte. O ICMS tem como contribuinte comerciante,

industrial ou produtor rural; pessoa que habitualmente realiza essas atividades. Hipóteses de exoneração subjetiva: imunidade e isenção em relação à pessoa. Obs.: a exoneração que ocorre no comando é após o nascimento da obrigação, exonerando total ou parcialmente o contribuinte, como nos casos de alíquota zero. Características pessoais do protagonista que impedem a incidência da norma; não nasce a obrigação. Isenção subjetiva. Ex.: pessoas deficientes.

11.2 Comando (obrigação)

Prescrição dos efeitos jurídicos imputáveis ao fato gerador (obrigação tributária). A obrigação tributária é descrita em abstrato no comando da norma.

Elementos essenciais do comando: jungidos ao princípio da estrita legalidade; somente a lei, em sentido estrito, poderá estabelecer os elementos dos critérios subjetivos e quantitativos.

Elementos acidentais: a jurisprudência entendeu que podem ser definidos por atos normativos infralegais. O critério operacional seria um elemento acidental.

11.2.1 Critério subjetivo

11.2.1.1 Sujeito ativo

Art. 119. Sujeição ativa é aptidão administrativa para fiscalizar o recolhimento e arrecadar tributos. Capacidade tributária ativa é definida pelo legislador e é delegável (decisão política normativa). Difere-se da competência tributária, constitucionalmente definida.

Ex.: contribuição da OAB. A competência tributária é da União (art. 149), mas a capacidade tributária ativa é da própria OAB (autarquia sui generis).

Art. 120, CTN: disciplina a sujeição ativa na hipótese de desmembramento de um ente político (Estados, Municípios etc.). Recepção legislativa e sucessão no polo ativo (obrigações tributárias pendentes, que estão por recolher); caráter supletivo dessa norma, sendo aplicada somente se não houver previsão em outro sentido. Sucessão ativa: o ente resultante do desmembramento sucede nos direitos do ente desmembrado, na parte do território que lhe coube. Recepção, pelo novo ente, da legislação do ente desmembrado.

11.2.1.1.1 Capacidade tributária ativa

É aptidão administrativa para arrecadar e fiscalizar o recolhimento de tributos. É definida em lei (matéria legal). É delegável por lei. É o titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações principal e acessória. Na sujeição ativa podem estar pessoas públicas ou privadas, apesar do que fala a primeira parte do art. 119, pois o titular da capacidade de exigir, credor, nem sempre é o ente político que o institui (Fazenda Pública, autarquias, sindicatos, ordens de classe etc.). Isso porque o CTN é anterior à CF e às contribuições para fiscais.

11.2.1.1.2 Competência tributária

Aptidão legislativa para instituir tributos mediante lei. Matéria iminentemente constitucional. Absolutamente indelegável; cumpre somente a seu destinatário exercê-la.

11.2.1.2 Sujeito passivo

[24] Comentário: Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

[25] Comentário: Art. 120. 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.

É o credor da obrigação tributária, quem deve prestar ao credor, o sujeito ativo. Art. 121. O sujeito passivo da obrigação principal é o obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária. Pode ser o contribuinte ou o responsável. Art. 122. O sujeito passivo da obrigação acessória é quem está obrigado a efetuar a obrigação de fazer ou não fazer alguma coisa (quem deve preencher a declaração, manter os livros fiscais etc.).

A sujeição passiva é indicada no comando da norma, não na hipótese de incidência. Nem sempre será quem realizar o fato gerador.

Art. 121, § único: sujeição passiva é gênero que comporta duas espécies: i) contribuinte, protagonista do fato gerador, aquele que o realizou; ii) responsável, que é quem não realizou o fato gerador da obrigação tributária.

Contribuinte é, comumente, o autor do fato gerador. Mas há casos em que o fato relaciona dois sujeitos (ITBI, e.g.). Quem é o contribuinte? Quem a lei determina, respeitando o princípio da capacidade contributiva (mas nem sempre o fato gerador traduz a capacidade contributiva do contribuinte, vide impostos indiretos, que oneram igualmente pessoas desiguais em gêneros alimentícios, e.g.).

Responsável, tanto quanto o contribuinte, deve ser definido em lei. É um terceiro eleito pela lei, por conveniência ou necessidade. A responsabilidade pode ser por substituição (a lei já coloca terceiro no lugar do contribuinte; a obrigação nasce com pessoa diversa daquele que realiza o fato no polo passivo) ou transferência (a obrigação é deslocada de um devedor a outro, em razão de algum evento, relacionado ou não ao fato gerador).

Pode o legislador indicar sujeito passivo que não tenha realizado o fato gerador, mas não tem discricionariedade para eleger responsáveis tributários, devendo observar dois requisitos (art. 128, CTN): i) formal, apenas a lei pode definir o responsável; ii) material, que é uma vinculação econômica do responsável ao fato gerador que permita a ele se ressardir desse ônus.

Ex.: fonte pagadora é obrigada a recolher o tributo sobre a renda de seus empregados, descontando tal valor no contracheque deles, concretizando o princípio da praticidade contributiva (eficiência na arrecadação).

11.2.1.2.1 Convenções particulares: art. 123

São regras desnecessárias, mas que estão no CTN. Convenções particulares, acordos particulares, não alteram a sujeição passiva da obrigação, pois aquela está prevista em lei. Convenção não pode contrariar o princípio da estrita legalidade. Mesmo assim, essas convenções são feitas pelos particulares. Ex.: contratos de locação que preveem a responsabilidade do locatário pelos tributos do imóvel. A contradição é aparente, porém. Isso porque a cláusula não pode ser oposta em face da Fazenda Pública, mas pode ser entre as partes contratantes (cabe direito de regresso do proprietário contra o locatário que não pagou). Convenções não alteram o polo passivo da obrigação, que é definido em lei. O sujeito ativo também não pode invocar o pacto para exigir do terceiro que assumiu a responsabilidade contratualmente.

[26] Comentário: Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

[27] Comentário: Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

[28] Comentário: 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.

[29] Comentário: Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

[30] Comentário: Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

11.2.1.2.2 Solidariedade

11.2.1.2.2.1 Passiva

A solidariedade será apenas no polo passivo, não existe solidariedade ativa, apesar da capacidade tributária ativa poder ser delegada. Não é assim pois aumentaria os custos da administração (várias fazendas trabalhando para fiscalizar e cobrar mesmo tributos), haveria risco de cobrança dupla e ainda o risco do “deixa que eu deixo” entre as Fazendas. Solidariedade do direito privado não se presume, decorre da lei ou contrato. Mas não existe solidariedade convencional no Direito Tributário. Apenas a legal. **É o concurso de mais de um devedor, cada um obrigado à dívida toda.**

11.2.1.2.2.2 Espécies: art. 124

11.2.1.2.2.2.1 Legal

Art. 124, II. É a que decorre da lei. A lei elegerá terceiros para serem responsáveis, desde que estejam vinculados ao fato gerador.

11.2.1.2.2.2.2 Natural

Art. 124, I. Emana da própria natureza do fato gerador. Há interesse comum no fato, o que os coloca na mesma posição. Ex.: imóvel em condomínio, os condôminos serão sujeitos passivos, tanto para o pagamento de IPTU quanto de ITBI, e.g. Não são pessoas legalmente definidas como sujeitos passivos da obrigação, mas naturalmente. Não serão “terceiros”.

11.2.1.2.2.3 Totum et totaliter

Art. 124, § único. Não há preferência na cobrança; benefício de ordem. Todos os sujeitos são obrigados à totalidade, a qualquer momento. Não há devedor principal. Geralmente a Fazenda cobra do que parecer mais solvente.

11.2.1.2.2.4 Efeitos: art. 125

I) O pagamento feito por um beneficia aos demais. O pagamento integral ou parcial de um beneficia aos demais. Havendo saldo, não há liberação (ex.: casa em condomínio igual entre duas pessoas; se uma paga metade do IPTU, continuam os dois no polo passivo, devendo o restante);

II) Isenção ou remissão concedida a um, aproveita aos demais, exceto se concedidas em caráter personalíssimo. São os casos de isenção pessoal (em razão de condições pessoais do indivíduo). Quando todos os responsáveis solidários são isentos não haverá fato gerador, mas quando pelo menos um não é, há fato gerador e nasce a obrigação, só que esta será apenas referente ao saldo dos não isentos. Ex.: imóvel em condomínio por três pessoas, só uma isenta de IPTU; 1%01 nasce o crédito, mas relativo apenas à parte que os não isentos têm no imóvel. Esses dois serão responsáveis solidariamente pelo saldo.

A remissão também pode ser objetiva ou subjetiva. Quando objetiva aproveita a todos; se subjetiva, a parcela da pessoa remida é decotada da obrigação, subsistindo o restante aos demais responsáveis.

[31] Comentário: Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

[32] Comentário: Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Isenção, remissão e anistia

Isenção é não-incidência – não há fato gerador – concedida em lei pelo ente competente para tributar, no exercício dessa competência. Remissão é perdão, total ou parcial, da dívida existente, decorrente de obrigação que nasceu validamente – houve fato gerador. Remissão só pode ser concedida por lei em sentido estrito (são raras); é diferente da anistia, que também é um perdão, mas abrange apenas as penalidades, total ou parcialmente, enquanto a remissão atinge toda a obrigação principal - tributo e multa, se descumprida. Remissão para os clubes de futebol: professor acha difícil haver remissão, no máximo anistia, pois remissões frustram os bons pagadores. Anistias são comuns: Fazenda perdoa parte das multas e para quem parcelar o tributo. Ex.: Refis, Paes, Paex da Lei n. 11.941. Remissão pode ser parcial; isenção não pode.

III) a interrupção do prazo prescricional para um dos coobrigados beneficia ou prejudica aos demais. Ex.: o reconhecimento da dívida por um interrompe a prescrição para os demais; medida tomada por uma pessoa que interrompa a prescrição do direito à repetição de indébito contra a Fazenda beneficia a todos.

OBSERVAÇÃO: obrigação principal (art. 113) é a obrigação que nasce automaticamente do fato gerador, além daquela que decorre do descumprimento da obrigação. O CTN diz que, quando a obrigação acessória é descumprida, ela se converte em principal. Obrigações acessórias são aquelas que dão suporte à atividade da administração, não são fim em si. Ex.: preencher e entregar declaração, manter livros fiscais. O crédito tributário é formado pelo principal (tributo) mais os consectários (multas e juros). Remissão atinge o crédito inteiro; anistia só os consectários.

11.2.1.2.3 Capacidade tributária passiva: art. 126

É a aptidão para figurar no polo passivo da obrigação, para assumir obrigações tributárias principais ou acessórias. Legislador quis aumentar ao máximo o rol de legitimados passivos. As pessoas que têm capacidade passiva para assumir obrigações principais terão capacidade ativa para demandar contra o sujeito ativo.

[33] Comentário: Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

11.2.1.2.3.1 *Pessoas naturais*

Art. 126, I. A capacidade tributária passiva independe da capacidade civil. A pessoa absolutamente incapaz é devedora. O seu representante é responsável, mas a dívida não é dele, é alheia. Art. 126, II. Não importa se contra a pessoa haja alguma restrição, limitação do exercício da atividade profissional. Ex.: médico com CRM suspenso que continua a atender deve pagar ISS pelos serviços prestados; comerciante falido (que está proibido de participar de atos comerciais) que exerce a profissão também será sujeito passivo. Atos materialmente lícitos, ainda que praticados de forma ilícita serão tributados. Atos materialmente ilícitos não podem ser tributados (tributo sobre cada pessoa que um assassino de aluguel mata, e.g., não existe; mas a renda que ele obtém é ato materialmente lícito). A condição jurídica da pessoa não desqualifica o fato gerador.

11.2.1.2.3.2 *Pessoas jurídicas*

Pessoas jurídicas podem figurar no polo passivo, independentemente da existência ou registro dos seus atos constitutivos. Sociedades irregulares, sociedades de fato etc., todas podem ser cobradas.

11.2.1.2.4 *Domicílio fiscal: art. 127*

11.2.1.2.4.1 *Regras supletivas*

Regras de domicílio do CTN são supletivas ao que cada lei instituidora de tributo estabelecer.

11.2.1.2.4.2 *Eleição → recusa § 2º*

É o domicílio eleito, indicado, pelo sujeito passivo. É possível a recusa, pela AP, do domicílio fiscal eleito pelo sujeito, se o que for escolhido pelo sujeito dificultar o exercício da capacidade tributária ativa. Ex.: sujeito elege domicílio no estrangeiro.

11.2.1.2.4.3 *Omissão*

Se o contribuinte não indicar nada (não entregou a declaração, e.g.).

11.2.1.2.4.3.1 *Pessoa natural*

É o local da residência do sujeito. Sendo incerto ou não sabido é o local habitual das suas atividades.

11.2.1.2.4.3.2 *Pessoa jurídica de direito privado*

1ª regra: local da sede da pessoa jurídica. 2ª regra: local de qualquer um dos estabelecimentos. Há tributos que são concentrados, independentemente do número de filiais. Ex.: IR é o local da sede. Autonomia de estabelecimento para fins de apuração: ICMS, IPI, tributos não cumulativos que são apurados separadamente em cada estabelecimento: local de cada estabelecimento é domicílio fiscal.

11.2.1.2.4.3.3 *Pessoa jurídica de direito público*

Local de qualquer das suas repartições. Pessoa jurídica de direito público normalmente é imune,

[34] Comentário: Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

[35] Comentário: § 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

mas pode ser sujeito passivo.

11.2.1.2.4.4 Situação do bem

Art. 127, § 1º. Na impossibilidade de aplicação dos critérios do CTN, o domicílio é definido pelo lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que geraram a obrigação.

11.2.2 Critério quantitativo

Determinação do quantum debeatur. Traz os elementos necessários à quantificação da obrigação tributária. Em regra, por meio da base de cálculo e alíquota, que podem inexistir (taxas) ou serem insuficientes (outros).

11.2.2.1 Base de cálculo

Define o valor que servirá de cômputo inicial para o cálculo do tributo. Deve ser menor ou igual à riqueza manifesta pela realização do fato gerador (princípio da capacidade contributiva). Deve ser pertinente com a dimensão economicamente apreciável do aspecto material da hipótese de incidência, que consiste na riqueza manifesta pela prática do fato gerador. Ex.: ISS, o aspecto material é a prestação de serviços, a base de cálculo é o valor do serviço prestado; IR, auferir renda, a base de cálculo é a renda auferida; IPTU, ser proprietário de bem móvel urbano, a base de cálculo é o valor do imóvel.

Exerce função ?, revelando, genuinamente, o que está sendo tributado.

11.2.2.2 Alíquota

Coefficiente percentual a ser multiplicado pela base de cálculo para a apuração do crédito tributário. Limite específico: definido expressamente pelo legislador. É teto. Ex.: ISS, que é variável entre 2% e 5%. Mas há tributos que não têm limite preciso, mas limite decorrente do princípio do não confisco (genérico).

11.2.2.3 outros

11.2.3 Critério operacional

11.2.3.1 Temporal

Define a data de vencimento da obrigação tributária. Explícito no comando da norma; não se confunde com a data da ocorrência do fato gerador.

11.2.3.2 Modal

Define o modo de cumprimento da obrigação tributária.

11.2.3.3 Espacial

Perdeu espaço, pois com os avanços tecnológicos, paga-se a obrigação em qualquer lugar.

12 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

12.1 Conceito: art. 121, II

[36] Comentário: § 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

[37] Comentário: Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Sujeito passivo indiretamente vinculado ao fato gerador, aquele que não o realizou. *É quando ocorre uma modificação no polo passivo da obrigação, por conveniência ou necessidade, surgindo outra pessoa que não o contribuinte.*

12.2 Requisitos

12.2.1 Formal → lei → princípio da legalidade

Somente a lei poderá definir o sujeito passivo. *Requisito que nem precisaria ter sido repetido.*

12.2.2 Material → vínculo econômico → capacidade contributiva

Vínculo econômico entre o responsável tributário e o protagonista do fato gerador. *A lei não pode definir terceiro qualquer, mas alguém que possa se ressarcir do ônus do pagamento do tributo.*

12.3 Normas básica, assecuratória e sancionadora

12.3.1 Norma básica (ou de incidência do tributo)

Se A (descrição abstrata de um fato jurígeno; fato gerador), deve ser B.

12.3.2 Normas assecuratórias

Buscam garantir a satisfação do crédito tributário. Também há um antecedente e um conseqüente. Se X (descrição abstrata do fato jurígeno apto a comprometer a satisfação do crédito tributário); deve ser Y (alteração no polo passivo da obrigação tributária).

12.3.3 Norma sancionadora

Também tem um antecedente (hipótese de incidência) e um conseqüente. A hipótese de incidência de uma norma sancionadora sempre será um ilícito. Se "não-B", deve ser C (sendo que B era o conseqüente da norma básica). B é um ilícito e C é uma penalidade. Só as penalidades moratórias (consectário) podem ser imputadas ao responsável (art. 134, § único).

12.4 Modalidades de responsabilidade tributária

12.4.1 Por transferência

A obrigação tributária nasce para o contribuinte, mas, em decorrência de um fato superveniente, é integralmente transferida para o(s) responsável(is). Há conjugação da norma básica com a norma assecuratória. Ex.: art. 131, CTN, sucessão causa mortis. Ex. 2: art. 130, CTN. Sucessão imobiliária: o adquirente de bem imóvel se torna responsável pelos tributos devidos em razão do imóvel. O imóvel é a principal garantia do pagamento; se houver uma execução, o primeiro bem sobre o qual recairá penhora é o próprio imóvel. Se há alienação de imóvel com IPTU a pagar, o adquirente será o responsável, e o alienante deixa de ser responsável.

12.4.2 Por extensão / cumulação

Ocorre quando a obrigação tributária nasce para o contribuinte, mas, em decorrência de um fato superveniente, o polo passivo da obrigação tributária é estendido para abranger o contribuinte e o responsável, em conjunto. O responsável pode ser solidário ou subsidiário, de acordo com o disposto na norma assecuratória (normalmente é solidário). Ex.: hipóteses de responsabilidade de

terceiros do art. 134, CTN, como a responsabilidade do pagamento, pelos pais, dos tributos não pagos devidos pelos filhos incapazes. A responsabilidade é solidária, segundo o CTN, mas até o vencimento do tributo é subsidiária. O inadimplemento é antecedente de duas normas, uma sancionatória e uma assecuratória. A primeira diz que haverá penalidade pelo inadimplemento da obrigação e a segunda estende a responsabilidade aos pais.

12.4.3 Por substituição

Não há conjugação de normas (não há norma assecuratória). A obrigação tributária já nasce com terceiro no polo passivo. Ocorre quando a obrigação tributária já nasce, desde o início, para o responsável (substituto tributário), que substitui aquele que seria o contribuinte (substituído). A própria norma básica já trará o responsável dentro do comando (critério subjetivo); será pessoa diversa da que está no aspecto pessoal da hipótese de incidência. Ex.: IRRF: quem realiza o fato gerador (auferir renda) é o trabalhador, mas a lei, desde o começo, prevê que o sujeito passivo é a fonte pagadora.

12.4.4 Voluntária / ex voluntate

Ocorre quando o responsável tributário voluntariamente adquire a condição de sujeito passivo da obrigação tributária. Existem programas de anistia fiscal cujos benefícios (anistia, remissão, parcelamento etc.) têm como condição o aval de terceiro. Ex.: anistia oferecida pelo governo estadual de Itamar, que para receber tributos atrasados ofereceu anistia a empresas, com a condição de que os principais acionistas avalizassem a obrigação.

12.5 Hipóteses do CTN

12.5.1 Requisitos: art. 128

Limita a discricionariedade do legislador ao indicar responsáveis tributários.

12.5.1.1 Formal

Apenas lei *strictu sensu*. Decorre da própria legalidade; nem precisaria estar escrito.

12.5.1.2 Material

O responsável não realiza o fato gerador, mas deve ter relação econômica com o fato que lhe permita ressarcir do ônus. Também é dispensável, pois decorre da capacidade contributiva. **Mesmo norma legal expressa (que atenda ao requisito formal) não pode ignorar este requisito.**

12.5.2 Rol exemplificativo

Desde que atendidos os requisitos do CTN, a legislação extravagante pode prever outras hipóteses de responsabilidade. Até lei ordinária pode criar novas hipóteses.

12.5.3 Sucessão imobiliária: art. 130

Quando há transferência da propriedade de bem imóvel. O adquirente passa a ser responsável pelos tributos. É modalidade de responsabilidade por transferência. Há transferência, pois o imóvel já é a garantia, não é necessário que o alienante também seja responsável. O adquirente poderá pedir indenização ao alienante? O adquirente deve levantar a certidão negativa de débitos

[38] Comentário: Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso 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.

[39] Comentário: Art. 130. 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, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação ou em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

do imóvel, se houver dívidas, abate-as do preço.

Quando o adquirente arremata o imóvel em hasta pública, não há transferência da responsabilidade. O valor do crédito sub-roga-se no preço da arrematação. Apesar da previsão do CTN, se o edital de leilão prever expressamente a responsabilidade por transferência do arrematante, haverá.

12.5.4 Sucessão mobiliária: art. 131, I

Basicamente é IPVA. Na hora de comprar, é importante verificar eventuais tributos devidos pelo bem. Sequela: o direito de cobrar acompanha o bem, mesmo alterando o proprietário. É por transferência também. Os terceiros serão “pessoalmente” responsáveis, serão os únicos ocupantes do polo passivo.

12.5.5 Sucessão causa mortis: art. 131, II e III

Obrigação nasce para o contribuinte, mas pelo fato superveniente da sua morte, a obrigação é transferida para o espólio, ou, se já houver tido a partilha, para o meeiro, os herdeiros ou legatários do de cujus, respeitando os limites da meação, quinhão e legado de cada um. O cônjuge, herdeiro ou legatário responderão pelos tributos devidos pelo de cujus (até o falecimento) e pelo espólio (até a partilha ou adjudicação).

12.5.6 Sucessão empresarial: art. 132

Fusão (empresas se juntam criando uma nova), incorporação (a incorporadora “engole” outra, extingue só a incorporada) e transformação (mudança do tipo societário: LTDA. para S.A.). As empresas resultantes serão responsáveis pelo passivo das originárias. A criação da AmBev é exemplo de incorporação (não de fusão): a Brahma tinha grande prejuízo acumulado, o que a permitia pagar menos imposto sobre a renda nos exercícios anteriores. Foi criada norma antielisiva para impedir que a incorporadora assumisse o prejuízo fiscal das incorporadas (o que é uma vantagem para a incorporadora). A Brahma, para fugir dessa norma, incorporou a Antártica, e não o contrário. Para evitar problemas com normas gerais antielísivas, é bom documentar o propósito comercial nesses casos.

Na transformação, não há extinção de uma empresa e criação de outra. Continua sendo a mesma pessoa; não precisaria dessa previsão legal, mas na época havia discussão doutrinária sobre isso.

Cisão: a empresa cindida se extingue e todo o passivo e ativo vão para as novas (cisão total). É inverso da fusão. Cisão parcial é quando uma parcela do patrimônio da cindida para para outra, criando uma nova sem extinguir a anterior. É inverso da incorporação. O CTN não fala nada sobre cisão (mas o rol é aberto). Se não houver nada na legislação tributária, aplica-se a Lei das S.A. (art. 229. § 1º). O protocolo da cisão vai dizer como ficam as novas empresas; se os credores forem contra, devem se manifestar em 90 dias. Essa regulação é de direito privado e não poderia vincular a administração (art. 123, CTN). No caso de Imposto de Renda haverá responsabilidade tributária por sucessão decorrente de cisão, total ou parcial; solidariedade (art. 5º, Decreto-lei n. 1.598/77).

[40] Comentário: Art. 131. São o pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

[41] Comentário: II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação. Limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão ou do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

[42] Comentário: Art. 132. 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.

12.5.7 Sucessão negocial: art. 133

A obrigação nasce para o contribuinte e, por fato superveniente, que é a venda de ativos (fundo de comércio, um dos estabelecimentos da empresa etc. não significa comprar a empresa toda), patrimônio, passa para terceiro. Essa alienação poderia comprometer o cumprimento da obrigação. A responsabilidade passa para o adquirente, que é responsável pelos tributos devidos pelo alienante. Na hora de realizar essa alienação, é bom se informar de todo o passivo tributário da empresa.

12.5.7.1 Responsabilidade (adquirente)

Dependendo da postura do alienante, a sua responsabilidade pode ser:

12.5.7.1.1 Integral

Se o alienante cessar sua atividades por seis meses, o adquirente será responsável integralmente, responderá sozinho. É responsabilidade por transferência.

12.5.7.1.2 Subsidiária

Se o alienante continuar a atividade ou iniciar outra dentro do prazo de seis meses, ambos serão responsáveis. O adquirente será responsável subsidiário. É responsabilidade por extensão.

12.5.7.2 Exceção: recuperação judicial ou falência

Para que processos de falência e recuperação judicial funcionem, uma vez que os processos de recuperação e falência envolvem grandes passivos tributários, não haverá sucessão negocial na alienação de ativos etc. promovido em hasta pública em processo de recuperação judicial ou falência. Há exceção da exceção: quando a aquisição do estabelecimento, ativo etc. for feita pelo falido ou por pessoa ligada a ele, para evitar fraude, ocorrerá a sucessão.

12.5.8 Responsabilidade de terceiros: art. 134

Não é caso de sucessão, mas de responsabilidade de terceiros. Na verdade, todo responsável tributário é um terceiro (não é Fisco nem contribuinte). As pessoas arroladas nos incisos do art. 134 serão responsáveis tributários (terceiros) pelos fatos geradores dos contribuintes; aqueles representam ou respondem pelos atos destes. Em decorrência de fato superveniente, a responsabilidade será estendida aos dois. Tanto o patrimônio do contribuinte quanto o do responsável responderão pelo crédito, nos termos legais.

12.5.8.1 Subsidiária

Inicialmente, a responsabilidade é subsidiária: a obrigação nasce para o contribuinte apenas; só no caso de inadimplemento haverá a responsabilidade tributária.

É subsidiária, pois se restringe às situações em que não é possível exigir o cumprimento da obrigação do próprio contribuinte. Não se exige de uma criança o pagamento de tributos, e.g., mas da pessoa responsável por ela sim.

12.5.8.2 Solidária

[43] Comentário: Art. 133. 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 à 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 seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

[44] Comentário: Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervirem 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 tabelães, 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.

Logo, a responsabilidade é subsidiária (primeiro) e solidária (depois do inadimplemento).

12.5.8.3 Intervenção ou omissão

Os responsáveis não podem ser qualquer pessoa, apenas representantes dos contribuintes (pais, curadores, procuradores [limitada pela abrangência do mandato]). *Além disso, o mero vínculo entre eles não basta: o terceiro deve intervir ou omitir. Isso porque o responsável, ou atuou como não deveria, ou foi omissivo quando deveria ter agido. Ex.: uma imobiliária não será responsável pelos tributos incidentes sobre imóvel que não está sob sua administração. Ex. 2: cartórios não lavram escritura pública de compra e venda sem a certidão de quitação de ITBI, sob pena de responsabilização do tabelião por ato perante ele praticado.*

12.5.8.4 Multas (§ único)

Os terceiros são responsáveis pelo principal e pelos consectários moratórios (juros, atualização monetária). Estão excluídas as multas, pois quem deixou de cumprir a obrigação não é o responsável, terceiro, mas o contribuinte. *Se é o pai quem deve cumprir as obrigações do filho (ex.: criança que aufera renda; o pai declara e paga, utilizando-se do patrimônio do filho), no eventual descumprimento do dever por parte daquele, porque só o patrimônio do filho responderá pelas sanções aplicadas em razão da falta paterna? Ver item 14.2.*

12.5.9 Responsabilidade pessoal: art. 135

Neste caso, a responsabilidade é pessoal, única, do infrator. *Não será caso de subsidiariedade ou solidariedade; apenas o terceiro responderá. Quando o contribuinte é mal representado. O representante infiel será responsabilizado.*

12.5.9.1 Requisitos

É requisito a prática ato com infração à lei, ao contrato social ou com excesso de poderes (extrapola os seus poderes, deixando de defender os interesses do representado, contrariando-o) pelo representante, administrador, mandatário etc .

12.5.9.2 Má-fé

Contador que embolsa dinheiro da empresa e finge ter pago o tributo. Nesse caso a empresa não será responsável, apenas o infrator. Conforme essa doutrina (preferida pelo professor), não haverá responsabilidade solidária, apenas pessoal do infrator. Há doutrina em contrário: para a Fazenda Pública, as pessoas arroladas no art. 135 são solidariamente responsáveis com os contribuintes. Segundo essa interpretação, o requisito está cumprido com a infração à lei (deveria pagar, mas não pagou). O STJ disse que o mero descumprimento não cumpre o requisito para fazer nascer a responsabilidade pessoal do representante.

[45] Comentário: Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

[46] Comentário: Art. 135. 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.

13 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

13.1 Conceito

É atividade lícita, anterior ao fato gerador, com o objetivo de evitar, reduzir ou postergar as

incidências tributárias. O planejamento tributário é uma espécie do gênero elisão fiscal. Outra espécie de elisão é a evasão fiscal, que é atividade ilícita. Há doutrina que diz que elisão é lícita e evasão, ilícita.

13.2 Planejamento tributário x evasão fiscal

ELISÃO FISCAL		
	Planejamento tributário	Evasão fiscal
Meio	Lícito	Ilícito
Finalidade	Evitar, reduzir ou postergar incidências tributárias	Idem
Momento de aplicação	Sempre antecedente ao FG	Pode ser após o FG

13.3 Obrigação tributária

O art. 116 distingue o fato gerador entre situação de fato e situação de direito. Professor não concorda com a divisão. Procura-se definir o momento do fato gerador e da produção de efeitos, consequentemente.

13.3.1 Situação de fato

Fato não regulado pelo direito. Exemplo: renda; não é um fato disciplinado pelo direito privado, só no direito tributário. Na verdade, o CTN, no art. 116, I, elege fatos ou circunstâncias fáticas (que não teriam maior relevância jurídica dentro de uma relação privada) que caracterizarão o fato gerador do tributo. Ex.: o fato gerador do ICMS poderia se dar na entrega da coisa; mas o legislador escolheu etapa anterior, que é a saída do bem do estabelecimento.

13.3.2 Situação de direito

Fato já regulado pelo direito. Conceitos já regulados em outros ramos do direito. Ex.: propriedade de móvel ou imóvel; transmissão causa mortis; doação; transferência de bens imóveis; etc. São situações sobre as quais a lei define quando se aperfeiçoam, estabelecendo todos os pressupostos e requisitos necessários. O fato gerador ocorrerá quando o negócio tomar-se perfeito, nos termos legais.

13.3.3 Negócio sujeito a condição: art. 117

O ato ou negócio jurídico pode estar sujeito à condição suspensiva (evento futuro e incerto condiciona o início dos efeitos do negócio) ou resolutória (evento futuro que interrompe os efeitos). Ato ou negócios sujeitos à condição suspensiva geram efeitos tributários no momento de sua implementação. Já o implemento de condição resolutória não gera efeitos tributários, como repetição de indébito. Nesse caso, os efeitos tributários começam assim que for praticado o ato ou

[47] Comentário: Art. 116. 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 verificarem 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.

[48] Comentário: 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.

negócio e não serão afetados pelo implemento da condição resolutória. Ex.: prometi doar uma fazenda a fulano se ele casar com minha filha (condição suspensiva), que será devolvida se eles se separarem (condição resolutória). Quando ocorrer a condição suspensiva, haverá fato gerador na doação, mas a separação não gera a repetição de indébito.

13.4 Obrigação principal e acessória: Art. 113

No direito civil, o acessório depende do principal. No direito tributário, as obrigações principais e acessórias são independentes. A obrigação tributária principal é a que tem conteúdo pecuniário, dar dinheiro (pode ser tributo ou penalidade). Crítica: o CTN diz que as sanções administrativas são obrigação principal, ao lado do próprio tributo, contrariando o art. 3º. O fato gerador da sanção é uma infração. Obrigações acessórias são aquelas de caráter não pecuniário (formais ou instrumentais), positivas ou negativas, “no interesse da fiscalização ou arrecadação de tributos”. O descumprimento de uma obrigação acessória enseja a aplicação de uma penalidade pecuniária (que será obrigação principal). Um fato imune, e.g., não gera a obrigação tributária principal, mas pode gerar a acessória (como o dever de emissão de nota fiscal, no caso de livros, p. ex.). Uma obrigação acessória não depende da existência de uma principal, mas apenas da possibilidade. Toda norma é passível de descumprimento. O descumprimento de obrigação principal é uma infração material; de obrigação acessória, é infração formal. O direito tributário sanciona de forma autônoma cada uma das infrações, diferentemente do direito penal, que aplica uma pena para o descumprimento de ambas as obrigações. Só há crime contra a ordem tributária quando se pratica, conjuntamente, infrações material e formal. Normalmente, o descumprimento de uma obrigação formal serve para ocultar uma infração material. O tipo penal desses crimes é o descumprimento da obrigação principal mediante o descumprimento de obrigação acessória. Se há o descumprimento de apenas uma das obrigações (qualquer uma delas) haverá apenas sanção administrativa tributária, e nunca penal.

13.5 Exemplos

13.5.1 Planejamento tributário

No planejamento, busca-se um caminho tributariamente menos oneroso para se chegar ao mesmo resultado, sempre de forma lícita e anterior ao fato gerador. Empreiteira deseja adquirir equipamentos para uma obra: ela pode escolher entre a compra e venda parcelada dos equipamentos ou fazer um leasing desses equipamentos. Os valores pagos pelo leasing, espécie de locação com opção de compra, são dedutíveis no IRPJ e CSLL. O tributo sobre a compra e venda não é dedutível. Então, é melhor a empreiteira realizar o leasing, no caso.

Outro exemplo. Imóvel herdado onde há imposto alto sobre herança. Pode ser criada empresa offshore, em país onde não há imposto ou este é menor, para a qual será transferido o imóvel.

13.5.2 Evasão fiscal

Pessoa qualquer vende mercadoria tributável ao consumidor final. Com o fato gerador, nasce, automática e invariavelmente, a obrigação tributária. Se o contribuinte (pessoa que vendeu) não

[49] Comentário: 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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

paga o tributo devido, não emite nota fiscal e não escritura em livro próprio (para esconder a infração material), haverá evasão.

13.6 Normas antielisivas

Tentam evitar a elisão fiscal. Podem ser específicas ou gerais.

13.6.1 Específicas

Essas normas buscam i) vedar a atividade praticada para evitar a incidência tributária ou ii) equiparar atividades para efeitos fiscais. Exemplo de vedação: obrigar a nominação e cruzamento de cheques, para que sempre tivessem que ser movimentados por via bancária e incidir CPMF. Equiparação é norma que estabelece que duas ações são iguais para efeitos fiscais.

13.6.2 Geral

Business purpose test (busca o propósito negocial do ato jurídico; se o ato é feito apenas para evitar tributos, será desconsiderado para efeitos tributários; se tinha algum objetivo negocial de fato, não será); abuso de direito (prática de atos por forma não usual para tanto); ato abusivo de gestão; infração à lei; atos jurídicos atípicos (como o abuso do direito); etc. Norma antielisiva geral no Brasil: LC n. 104/2001 (alterou o CTN), art. 116, § único. É norma que não tem regulamentação, então não é aplicada (apenas alguns Estados regulamentaram). Alguns dizem que a norma antielisiva geral sem regulamentação é aplicável, pela capacidade contributiva e isonomia (pessoas que chegam ao mesmo fim passando por caminhos iguais devem ser tributadas igualmente); outros dizem que não, afirmando que os princípios tributários servem para proteger o particular contra o Estado, e não para proteger o Estado dos particulares. A melhor forma de evitar a elisão, sem aviltar o princípio da legalidade, é pelas normas antielisivas específicas.

[50] Comentário: "Parágrafo único. 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."

14 INFRAÇÕES E SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

Obrigações, principais ou acessórias, podem ser descumpridas, o que caracteriza uma infração. Em razão desta, aplica-se uma sanção, que pode ser administrativa ou criminal, dependendo da gravidade. De qualquer modo, qualquer sanção submete-se aos princípios da legalidade, presunção de inocência (in dubio pro reo), retroatividade benigna e do devido processo legal.

14.1 Responsabilidade pela prática de ilícito estritamente fiscal: art. 136

O art. 136 trata da responsabilização por infrações tributárias. Serão responsáveis o agente (executor material de certo ato ilícito) e o "responsável" (que não executou, mas em nome de quem o agente atuou). Há interpretação precipitada, errônea, sobre o artigo 136. Há responsabilidade objetiva pela infração? Segundo o professor não, pois não está escrito isso no dispositivo. O ilícito tributário não depende da intenção do agente (dispensa o dolo), mas não dispensa a culpa para a imputação de penalidades ao infrator. A melhor doutrina entende que há responsabilidade subjetiva pelo ilícito, e não responsabilidade objetiva. Caso do office boy que ia pagar os tributos da empresa no último dia e foi atropelado antes de chegar ao banco; os tributos

[51] Comentário: Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

não foram pagos e a empresa foi multada em 100%; no fim, o tribunal reduziu a multa ao mínimo, considerando a baixa culpabilidade. O que quer o CTN é dispensar, ao Fisco, a prova do dolo do infrator. Não importa se quis descumprir, se não tomou os cuidados necessários para o cumprimento também será punido (por culpa).

14.2 Responsabilidade pessoal do agente: art. 137

Nos casos desse artigo só o agente será sancionado, ainda que atuando em nome do “responsável”.

I) ilícitos penais são imputados à pessoa que os cometeu, na medida da culpabilidade; o agente e coautores poderão ser responsabilizados conjuntamente, se tiverem participação no ilícito.

II) infrações administrativas (as penais são tratados no inciso I). Dolo específico é a intenção de atingir determinado resultado; o tipo não se satisfaz com a realização de uma conduta qualquer, mas depende da vontade do sujeito em obter certo resultado. Se o “responsável” também tinha dolo específico, também responderá.

III) são ilícitos civis contra terceiros. O agente, além de lesar interesse do Fisco, quis prejudicar a pessoa em nome da qual agia (ex.: o mandatário, querendo lesar o mandante, lesa também o Fisco). A Administração “protege” o “responsável” dos atos do agente que lesou a ambos.

14.3 Denúncia espontânea: art. 138

14.3.1 Origem

Incorpora o princípio do direito penal ao direito tributário. Mistura o arrependimento eficaz (quando o agente impede completamente o resultado da conduta; não será penalizado penalmente) e o arrependimento posterior (agente busca minimizar os efeitos já produzidos até o oferecimento da denúncia). Os requisitos são do arrependimento posterior, com os efeitos do arrependimento eficaz.

14.3.2 Requisitos

14.3.2.1 Espontaneidade

Quando o infrator espontaneamente denuncia seu inadimplemento e o repara, não pode ser aplicada nenhuma penalidade a ele. A espontaneidade requer que a iniciativa do contribuinte seja anterior a qualquer diligência promovida para apurar a possibilidade daquela infração. Se já tiver se iniciado a ação fiscal (com ciência expressa do infrator) competente para apurar a infração objeto da denúncia espontânea, o infrator não será beneficiado por ela. Mas um procedimento federal não obsta a denúncia espontânea de ICMS, por exemplo.

14.3.2.2 Pagamento (se for o caso)

A denúncia deve ser imediatamente acompanhada do pagamento do tributo devido. “Se for o caso”, por quê? Há hipóteses em que apenas a obrigação acessória é descumprida (infração formal), pois a obrigação principal já foi paga (não há infração material) ou nunca existiu. Nesses casos não há necessidade de pagamento de tributo, obviamente.

[52] Comentário: Art. 137. 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 artigo 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.

[53] Comentário: Art. 138. 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.

14.3.3 Abrangência

14.3.3.1 Obrigação principal e acessória

14.3.3.2 STJ

O STJ diz que o pagamento deve ser à vista, e não parcelado. Porém o CTN não exige isso. O STJ também diz que a denúncia espontânea não abrange a obrigação acessória. O STJ, ainda, não aceita a denúncia espontânea quando o tributo é lançado por homologação, pois no momento do pagamento da guia já se inicia o procedimento, logo o infrator não poderia se denunciar posteriormente. Professor não concorda com nada disso.

14.3.3.3 Lançamento por homologação

14.3.4 Efeitos

A denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações tributárias. O CTN diz que não pode ser aplicada nenhuma multa, mas a Fazenda apenas a reduz, normalmente. O contribuinte deve então ingressar em juízo para não pagar nenhuma multa.

15 CRÉDITO TRIBUTÁRIO

15.1 Conceito (art. 139 a 142)

é objeto da obrigação tributária principal. É a prestação da obrigação tributária principal (obrigação pecuniária).

15.2 Conteúdo

É o tributo mais consectários. Desde que haja peculiaridade, integra o crédito. O art. 113, § 3º, a obrigação acessória (deveres instrumentais), uma vez não cumprida, se converte em principal. Quer dizer, o descumprimento da obrigação acessória sujeita o infrator à multa pecuniária, que irá compor o crédito tributário.

15.3 nascimento

primeira corrente (que influenciou o CTN) é constitutivista. Segundo ela, o crédito surge, nasce, com o ato do lançamento. É corrente superada. A corrente declarativista diz que os efeitos do ato de lançamento são declaratórios, não constitutivos. Crédito e obrigação são duas faces da mesma moeda. O crédito nasce com a obrigação tributária principal, ou seja, com a ocorrência do fato gerador. O crédito tributário pode ser alterado posteriormente, sem afetar a obrigação tributária principal. ex.: redução de multa; suspensão da exigibilidade do crédito (o crédito não poderá ser cobrado, mas a obrigação permanece inalterada).

Cronograma do crédito

FG (nasce crédito e obrigação) → lançamento (AI, e.g.. lançamento pode ser impugnado, inaugurando o processo tributário administrativo. Antes da impugnação não há processo, mas

mero procedimento investigatório. Quando o ato do lançamento passa a ser irrecurável, pela falta de impugnação no prazo ou decisão final administrativa, será definitivo. Enquanto estiver sendo impugnado, sua exigibilidade estará suspensa, não podendo passar para a próxima fase. Afeta o crédito, mas não obrigação) → cobrança amigável (intima a pagar em 30 dias, normalmente, sob pena de inscrição em dívida. Cada ente tem um regime processual administrativo) → inserção em dívida ativa (ato formal de inscrever o crédito, de acordo com os arts. 202 e 203, CTN. A inscrição é feita pela procuradoria responsável, que teoricamente faz controle suplementar de legalidade na formalização do crédito. Se houver vício o crédito deve retornar à administração para que seja sanado) → certidão de dívida ativa (emitida após a inscrição. É título executivo extrajudicial que irá instruir a execução. É o único título executivo extrajudicial que é emitido unilateralmente pelo credor, por isso o procedimento prévio deve ser muito bem feito. O contencioso administrativo é forma de suprir o consentimento que não existe) → execução fiscal.

Só a extinção do crédito (por qualquer modalidade do art. 156, CTN) afeta a obrigação, e o crédito, consequentemente. Não existe crédito sem obrigação.

15.4 lançamento

15.4.1 conceito

é ato de formalização do crédito tributário. É necessário para cobrir o crédito dos requisitos para que tenha atributos de exigibilidade e executoriedade. Exceção: no lançamento por homologação, o crédito é exigível ainda antes do ato de lançamento.

15.4.2 abrangência

não apenas declara, mas atribui os atributos de exigibilidade e executoriedade. Uma terceira corrente é mista, entre a constitutivista e declarativista. O CTN foi influenciado pela primeira corrente, diz que o crédito é constituído pelo lançamento, o que está superado. O lançamento é encerramento do procedimento, consiste na aplicação da lei genérica, impessoal e abstrata ao caso concreto. É ato normativo concreto, para alguns. O agente público deve: verificar o fato gerador (materialidade tributária), a base de cálculo e alíquota aplicável, apurando o valor do crédito. Identifica ainda o sujeito passivo. No ato de lançamento serão aplicadas as penalidades eventualmente cabíveis, moratória (juros) e indenizatórias (multa).

15.4.3 competência

O lançamento compete privativamente à administração fazendária.

15.4.4 modalidades

15.4.4.1 de ofício (149)

é realizado pela administração fazendária, independentemente de qualquer ato ou informação prestada pelo sujeito passivo. Não depende do particular. Poucos tributos são lançados de ofício, pela dificuldade material. Por isso a privatização de procedimentos para o ato de lançamento: o legislador obriga o contribuinte a fazer declarações etc, até a pagar o tributo, sem qualquer

intervenção anterior da fazenda. Busca tomar mais célere e eficiente a atividade arrecadatória. O maior, e talvez único, exemplo de tributo lançado de ofício é o IPTU. O IPVA, para o professor, não é totalmente de ofício, por o contribuinte tem que se dirigir ao banco, emitir a guia e pagar.

15.4.4.2 por declaração (147)

a administração fazendária promove o lançamento com base nas informações prestadas pelo particular. A lei imputa ao sujeito passivo informar ao fisco a ocorrência do fato gerador e seus valores, para que o fisco, com isso, lance o tributo. O agente administrativo não fica preso às informações do contribuinte. ex.: ITR e ITBI; o adquirente deve declarar ao fisco o negócio, que irá lançar; o contribuinte pode apresentar um valor, do qual o fisco discorde, por não ser o valor venal do imóvel, e.g.

15.4.4.3 por homologação (150)

é a modalidade mais comum. Outras modalidades migraram para esta modalidade. O contribuinte, por iniciativa própria e por sua conta e risco, apura o valor devido e promove o recolhimento na data prevista, sob pena de inadimplemento. Fica sujeito, no prazo de 5 anos, à revisão da fazenda. Dentro desse prazo a fazenda pode homologar expressamente ou revisar o pagamento, lançando de ofício o valor correto. O valor pago pelo contribuinte não extingue o crédito, por seria mera proposta de pagamento. Ao final do prazo, sem movimentação da fazenda (homologação expressa ou revisão), tem-se por homologado tacitamente o pagamento. Homologação tácita se confunde com a decadência. Decadência é o prazo que flui entre o fato gerador e o lançamento. Após o lançamento, inicia-se o prazo prescricional. O prazo de decadência dos tributos lançados por homologação se inicia de acordo com o art. 173 e art. 150, § 4º: conta-se da data do fato. Alguns autores dizem que o termo de encerramento de ação sem revisão dos valores de equívale à homologação expressa, o que impede a fazenda de investigar o mesmo contribuinte pelo mesmo tributo. ex.: IPI, ISS. O IR hoje está sujeito a lançamento por homologação.

15.4.4.4 arbitramento (148)

muitos autores o entendem como subespécie do lançamento de ofício. Quando o fisco arbitra o valor do crédito tributário, nas hipóteses restritas do art. 148 do CTN. Quando as declarações e informações prestadas pelo contribuinte forem inidôneas, não merecerem fé ou forem omissas. ex.: contribuinte que não tem livros fiscais, não sabe dizer nada etc; o tributo será arbitrado, de forma plausível pelo auditor. Deve ter parâmetros para o arbitramento. A metodologia de arbitramento é a motivação do lançamento e deve ser expressa no ato, sob pena de nulidade.