

Secretaria da Fazenda
do Rio Grande do Sul
SEFAZ/RS
Técnico Tributário da Receita Estadual

DIREITO TRIBUTÁRIO:

1. Tributo: conceito e classificação (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições diversas). 1
2. Normas gerais de direito tributário: legislação tributária (Constituição, emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções do Senado Federal, decretos e normas complementares); vigência e aplicação da legislação tributária; interpretação e integração da legislação tributária. 1
3. Obrigação tributária principal e acessória; hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária; sujeição ativa e passiva; solidariedade; capacidade tributária; domicílio tributário. 11
4. Sistema Tributário Nacional: princípios gerais; limitações ao poder de tributar; tributos de competência da União (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições diversas); tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições para custeio do regime previdenciário); tributos de competência dos Municípios e do Distrito Federal (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições para custeio do regime previdenciário e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública); repartição das receitas tributárias. 23

DIREITO TRIBUTÁRIO:

1. Tributo: conceito e classificação (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições diversas).
2. Normas gerais de direito tributário: legislação tributária (Constituição, emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções do Senado Federal, decretos e normas complementares); vigência e aplicação da legislação tributária; interpretação e integração da legislação tributária.
3. Obrigação tributária principal e acessória; hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária; sujeição ativa e passiva; solidariedade; capacidade tributária; domicílio tributário.
4. Sistema Tributário Nacional: princípios gerais; limitações ao poder de tributar; tributos de competência da União (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições diversas); tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições para custeio do regime previdenciário); tributos de competência dos Municípios e do Distrito Federal (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições para custeio do regime previdenciário e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública); repartição das receitas tributárias.

1. Tributo: conceito e classificação (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições diversas).

Tributo

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Tributo é a obrigação imposta aos indivíduos e pessoas jurídicas de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes (p.e. tribos e grupos revolucionários). É vulgarmente chamado por imposto, embora tecnicamente este seja mera espécie dentre as modalidades de tributos.

Excluídos do conceito de tributo estão todas as obrigações que resultem de aplicação de pena ou sanção (p.e. multa de trânsito), os tributos sempre são obrigações que resultam de um fato regular ocorrido.

Os tributos podem ser pagos em dinheiro ou em trabalho, como na figura medieval da corveia. Modernamente, nos sistemas tributários capitalistas, somente o dinheiro é aceito como pagamento, subsistindo a corveia em Estados tradicionais e pré-capitalistas.

Tributos no Brasil

Segundo Musgrave (1976), entende-se por Sistema Tributário como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Por consequência, podemos concluir que o Sistema Tributário Brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e das normas que regulam tais tributos.

O Código Tributário Nacional Brasileiro, em seu art. 3º preceitua que "tributo" é "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Recente emenda à Constituição brasileira inseriu a Contribuição de iluminação pública que, embora o STF ainda não tenha se manifestado sobre a sua natureza, acreditam os doutrinadores que se trata de uma contribuição.

Os tributos formam a receita da União, Estados e Município e abrangem impostos, taxas, contribuições e empréstimo compulsórios.Eles podem ser diretos ou indiretos.No primeiro caso, são os contribuintes que devem arcar com a contribuição, como ocorre no Imposto de Renda.Já os indiretos incidem sobre o preço das mercadorias e serviços.

Tipos de Tributos

Impostos

São tributos cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Os impostos se caracterizam por serem de cobrança não darem um retorno ao contribuinte sobre o fato gerador. Por exemplo, um imposto sobre posse de automóvel não necessariamente será revertido em melhorias das condições das vias urbanas ou rodovias.

Existe uma distinção entre impostos indiretos e impostos diretos. Este é pago diretamente pelo contribuinte (o Imposto de Renda, por exemplo), enquanto aquele tem o preço embutido no valor da transação. Um exemplo é o ICMS. Impostos indiretos também não têm qualquer variação na renda do contribuinte.

Taxas

As taxas são tributos incidentes sobre um fato gerador e que são aplicados em contrapartida a esse fato gerador. Uma taxa só pode ser instituída por uma entidade tributante da mesma competência. Por exemplo: taxas sobre iluminação pública só podem ser cobradas pelos municípios. Não necessariamente o pagante da taxa vai usar o serviço, apenas terá o serviço à disposição.

Contribuições de melhoria

As contribuições de melhoria são tributos que têm como fato gerador o benefício decorrente das obras públicas. São cobradas somente na região beneficiada pela obra. Não necessariamente essas contribuições refletem em "melhoria", uma vez que algumas obras públicas em determinadas regiões tendem a desvalorizar os imóveis locais. O fundamental para o fato gerador é o benefício decorrente da obra pública

Contribuições Especiais

Estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal, sendo tributos cuja característica principal é a finalidade para a qual é destinada sua arrecadação. Podem ser: sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse de categorias econômicas ou profissionais e para custeio do serviço de iluminação pública(COSIP).

Empréstimo compulsório

Segundo o art. 148 da constituição federal, a União poderá instituir, mediante lei complementar, empréstimos compulsórios:

a) para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

b) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

2. Normas gerais de direito tributário: legislação tributária (Constituição, emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, medidas provisórias, leis delegadas, decretos legislativos, resoluções do Senado Federal, decretos e normas complementares); vigência e aplicação da legislação tributária; interpretação e integração da legislação tributária.

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA: DISPOSIÇÕES GERAIS, VIGÊNCIA, APLICAÇÃO, INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO.

Com este título, adentra-se no Segundo Livro do CTN que corresponde às Normas Gerais de direito Tributário propriamente ditas, tratadas a partir do art. 96 do referido Código, o qual define a expressão 'legislação tributária" da seguinte forma:

> 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 pertencentes.

Por outro lado, o art. 97 do mesmo Código determina que somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção; a sua majoração ou redução; assim como só ela pode definir o fato gerador da obrigação tributária principal e o seu sujeito passivo; fixar a alíquota do tributo e sua base de cálculo; dispor sobre a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas e determinar as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Equipara-se à majoração de tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. Porém, não constitui majoração do mesmo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo, ou seja a correção monetária.

É de se observar ainda que os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pelas leis que lhes sobrevenha, como prescreve o art. 98.

Finalmente, quanto ao conteúdo e o alcance dos decretos, estes restringem-se aos das leis em função das quais são expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas pela legislação tributária, segundo sinaliza o art. 99, do CTN.

As fontes do Direito Tributário

Grande maioria da doutrina costuma distinguir as fontes materiais e formais do Direito Tributário.

As fontes materiais são os eventos, os fatos do mundo real que desencadeiam a incidência da tributação. Seriam, portanto, os fatos geradores da incidência tributária.

De outra sorte, as fontes formais se referem aos veículos que introduzem as regras tributárias no sistema, delas se extraindo o sentido das normas. São as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem sobre as relações jurídicas tributárias. É a legislação tributária apontada no art.96 do CTN.

Vale aqui abordar a distinção entre lei e legislação tributária. Como já se viu, a legislação tributária compreende as espécies acima descritas contidas no art. 96 do CTN. Entretanto a lei é um instrumento normativo que pode ser analisada no sentido formal e no sentido material. No sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder constitucionalmente competente para o exercício da função legislativa: o Legislativo. No sentido material, lei é o ato jurídico normativo que contenha uma regra de direito objetivo. Quando um ato jurídico apresenta o sentido material ou formal da lei, estaremos diante da lei no sentido amplo. Se, por outro lado, o ato jurídico reunir os aspectos formal e material da lei, estará detectada a lei no sentido restrito, ou seja, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nela estabelecido. Já a expressão legislação retrata a lei no sentido amplo, comportando a lei em sentido restrito, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares. São também considerados como integrantes da legislação tributária, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções do Senado.

A lei ordinária difere da lei complementar pelos aspectos material e formal dessa última. A lei complementar, no seu aspecto material, disciplina as matérias expressamente apontadas pela Constituição. Formalmente, exige-se que a lei complementar tenha maioria absoluta (art. 69 da Constituição) para a sua aprovação.

Observe-se que, em casos especiais, a Constituição atribui à lei complementar a competência para instituir tributo, a exemplo do art. 154, I (relativo aos eventuais impostos residuais), do art. 148 (referente aos empréstimos compulsórios) e, ainda, do 195, parágrafo 4.º (para eventuais contribuições residuais).

Quanto às leis, o CTN, no seu art. 97, enaltece o princípio da legalidade ao estabelecer que somente a lei poderá tratar de: instituição, majoração, redução e extinção de tributos; definição do fato gerador da obrigação principal e seu sujeito passivo; fixação da alíquota e da base de cálculo; cominação, dispensa ou redução de penalidades e, ainda, hipóteses de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

Aspecto relevante no contexto da legislação tributária diz respeito à competência das medidas provisórias. Criadas em substituição ao antigo Decreto-lei, podem ser editadas, respeitados os pressupostos da relevância e da urgência (art. 62 da CF), preservando-se o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada. O dispositivo constitucional citado, no seu parágrafo 2.º, estabelece que a MP pode tratar de matérias relativas à instituição e majoração de tributos (com exceção daqueles que só possam ser abordados por lei complementar – art. 62, parágrafo 1.º, III), entretanto, somente surtirão efeitos no exercício seguinte àquele em que tiver sido convertida em lei (excluindo-se os casos inerentes ao II, o IE, o IPI, o IOF e, ainda, os chamados Impostos Extraordinários ou de Guerra) .

Quanto aos Tratados e às Convenções Internacionais, embora o art. 98 se refira a revogar ou modificar, é mais razoável compreender que, na verdade, tais instrumentos prevalecem, não por serem "superiores" ao ordenamento existente, mas sim em função do princípio da especificidade: norma específica sobre um determinado tema prevalece sobre uma norma geral. Ora se a regra geral do Imposto sobre Importação (II) tem uma hipotética alíquota de 10% para um determinado produto e, mediante a assinatura de um Tratado, determina-se que a alíquota passa a ter alíquota de 5% nas relações com um determinado país, tal instrumento, após ser internalizado pelo Decreto Legislativo, só será aplicado às operações comerciais envolvendo o Brasil e o país em questão; para os demais, continua sendo aplicada a regra geral. Portanto, os Tratados e Convenções Internacionais prevalecem para os casos especificamente abordados nos seus textos.

Autores consideram como legislação tributária também o decreto legislativo e a resolução do Senado. De uma forma ou de outra, podem tratar, ainda que em casos específicos, de questões relativas à tributação. O primeiro por ser o instrumento que o Congresso Nacional utiliza para referendar e dar eficácia interna aos tratados e convenções internacionais.

Já as resoluções do Senado Federal atuam, decisivamente, na definição das alíquotas aplicáveis às operações (de circulação de mercadorias) e prestações (de serviços de transporte e de comunicações) interestaduais e de exportação, referentes ao ICMS (art. 155, parágrafo 2.º, IV, da CF).

Ainda quanto ao ICMS, é facultado ao Senado Federal estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e, também, caso haja conflito de interesses entre Estados, as alíquotas máximas (isso está no art. 155, parágrafo 2.º, V, a e b, da CF – confiram!).

As resoluções do Senado têm, ainda, a incumbência de fixar as alíquotas máximas do ITD ou ITCD (art. 155, parágrafo 1.º, IV, da CF).

Dispõe, ainda, o CTN, no seu art. 99, sobre os decretos. São estes, assim como os regulamentos, atos do Executivo cujo conteúdo não podem ultrapassar o alcance das leis em função das quais sejam expedidos. Os decretos como atos do Chefe do Executivo e os regulamentos como atos que são encaminhados ao Chefe do Poder Executivo pelo Ministro (ou Secretário) da área competente, diferenciam-se apenas formalmente.

Por derradeiro, o CTN enumera as normas complementares, no seu art. 100, que são formalmente atos administrativos e, materialmente, leis.

São normas complementares as portarias, as ordens de serviços e as instruções normativas (art. 100, I, CTN). Também os pareceres e as decisões de órgãos de jurisdição administrativa (art. 100, II), bem como, as práticas reiteradamente observadas ((III) e os convênios celebrados pelos entes tributantes (IV). Márcio Antônio Teixeira Rocha

Fontes do Direito Tributário

Texto extraído do Jus Navigandi
http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2836

Edgard de Oliveira Lopes
assessor judiciário do Tribunal de Alçada de Minas Gerais, especialista e mestre em Direito Empresarial pela Universidade de Franca (SP), professor de Direito e vice-diretor da Faculdade de Direito da Universidade de Itaúna (MG)

INTRODUÇÃO

O substantivo fonte pode denotar vários sentidos, dependendo da acepção que se lhe atribui. Comumente, poderíamos entendê-lo como "aquilo que origina ou produz; origem, causa; procedência, proveniência" .

Todavia, quando o vocábulo fonte é utilizado sob a ótica jurídica, adquire sentido próprio e peculiar, significando o nascedouro, o palco originário das regras norteadoras de determinado instituto.

A expressão "fontes do direito", segundo BERNARDO R. DE MORAES, é empregada com o significado de "ponto originário de onde provém ou nasce a norma jurídica", sendo expressão sinônima de "causas de nascimento do direito", correspondendo, pois aos processos de criação das normas jurídicas. (ROSA JR., 1991, p. 134).

Consoante a abalizada lição de Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 37), as fontes do direito traduziriam "os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada". Prosseguindo, o renomado jurista assevera a relevância conceitual da expressão, posto que "a validade de uma prescrição jurídica está intimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento utilizado na sua produção".

Em sentido comum, é da fonte que nasce a água. Juridicamente, é dela (fonte) que brota o direito.

I - Classificação das fontes do direito tributário

A doutrina não dedica tratamento idêntico à nomenclatura atinente à classificação das fontes do Direito Tributário.

Basicamente, podemos, então, classificá-las como formais, principais e secundárias. Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 43), atualmente, prefere, ao invés de utilizar a expressão fontes formais, empregar instrumentos introdutórios de normas.

Aquela expressão (fontes formais), entretanto, é a mais utilizada, v. g., por Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 163), pois, segundo ele, "são elas que exprimem esse Direito, e nada mais são do que o conjunto das normas que compõem esse ramo das ciências jurídicas".

Impõe-se, desde já, salientar que a doutrina não é fonte do direito positivo, ajudando a compreendê-lo sem, contudo, modificá-lo, assumindo feição deontológica.

As chamadas fontes reais (ou materiais) referem-se aos pressupostos fáticos da tributação sendo, também, conhecidas doutrinariamente como pressupostos de fato da incidência ou fatos imponíveis.

Esclarece a doutrina que o estudo de tais fontes (reais ou materiais) interessa a outras áreas (v. g., à sociologia, à política e à economia) e não ao direito, "porque as mesmas correspondem a um conjunto de causas que determinam a formação de ordem jurídica ou que lhe dão certa configuração".

1 FONTES FORMAIS

As fontes formais do Direito são também chamadas de formas de expressão do Direito, significando a sua exteriorização (do direito), e corporificando-se nos atos normativos através dos quais o Direito "cria corpo e nasce para o mundo jurídico".

As fontes formais, consoante a preleção de Luiz Emygdio F. da Rosa (1991, p. 135), podem ser extraídas do exame conjugado dos artigos 96 e 100 do CTN, devendo ser divididas em fontes primárias (ou principais) e fontes secundárias (ou complementares).

O legislador pátrio, no art. 96 do CTN, adotou a expressão legislação tributária no sentido lato sensu, nela inserindo, também, a lei (stricto sensu) propriamente dita.

1.1 Fontes primárias ou Principais

As fontes principais do Direito Tributário são as leis, os tratados e convenções internacionais e os decretos (CTN, art. 96), tendo em vista que as demais normas são elencadas no art. 100 do CTN, sob título de Normas Complementares.

Aspirando ao melhor desenvolvimento e assimilação da matéria posta sob análise, passaremos ao estudo específico das fontes principais (ou primárias), desdobrando-as de conformidade com a sua natureza.

1.1.1 Constituição

É na Carta da República que, direta ou indiretamente, encontramos o sustentáculo do Direito Constitucional Tributário Positivo, porque é a sua primeira e principal fonte.

Contempla a Constituição a principiologia básico-normativa atinente aos tributos, bem como o apanágio da soberania do Estado e os limites do seu poder de tributar.

O Sistema Tributário Nacional vem contemplado no Título VI, Capítulo I, da Magna Carta, que trata dos princípios gerais (Seção I, arts. 145-149); das limitações do poder de tributar (Seção II, arts. 150-152); dos impostos da União (Seção III, arts. 153-154); dos impostos dos Estados e do Distrito Federal (Seção IV, art. 155); dos impostos dos Municípios (Seção V, art. 156); e da repartição das receitas tributárias (Seção VI, arts. 157-161).

A Constituição, no dizer de Paulo de Barros Carvalho (1991, p. 45), é o instrumento primeiro e soberano que se "sobrepõe aos demais veículos introdutórios de normas".

Ainda que in abstracto, encontramos na Lei Maior a descrição de vários tributos, sendo estabelecidas, ainda, referências às taxas e às hipóteses em que estas são admitidas; à contribuição de melhoria e seus pressupostos; e ao delineamento dos empréstimos compulsórios.

Cumpre salientar que a Constituição, conquanto seja considerada a Lei Tributária Fundamental, não cria tributos. A competência tributária (direito de criar o tributo), esgota-se na lei. Editada a norma, afasta-se aquela expressão (competência tributária), vez que surge a capacidade tributária ativa (direito de arrecadar o tributo, após a ocorrência do fato imponível).

A competência tributária, assim, não sai da esfera do legislativo, pois exaure-se com a edição da lei (tributária). Apenas o Legislativo pode criar tributos.

É na Constituição que encontramos a delimitação e fracionamento da competência tributária, pelo que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, receberam cada qual um campo tributável próprio.

A competência tributária é tema exclusivamente constitucional, o qual foi esgotado pelo constituinte, sendo a Constituição, para as pessoas políticas, a Carta das Competências.

Em epítome, a Constituição não criou tributos, apenas atribuiu competências para que as pessoas políticas, por meio de lei, venham a fazê-lo.

1.1.2 Emendas Constitucionais

A Constituição deve refletir a realidade social, impondo-se-lhe, por corolário, a evolução, mediante sujeição às emendas (reforma ou revisão parcial de uma ou de diversas regras constitucionais), excepcionadas as matérias enunciadas no seu art. 60, § 4º, I a IV, tendo em vista que não se admite a abolição da forma federativa de Estado; do voto direto, secreto, universal e periódico; da separação dos Poderes; e dos direitos e garantias fundamentais.

A Constituição, por ser a Lei Fundamental, deve ser estável, porém, mutável. É nesse sentido que ela (Constituição) própria incorpora as regras do processo legislativo constitucional para sua emenda (CF, art. 59, I), referindo-se aos procedimentos concernentes à sua proposta, discussão, promulgação e exceções.

1.1.3 Leis Complementares

A Emenda n. 18 (de 1965), à Constituição de 1946, proporcionou e instrumentalizou a integral reestruturação do sistema tributário nacional, "constituindo a mesma um marco na história do nosso Direito Tributário" (ROSA JÚNIOR, 1991, p. 136).

Essa emenda constitucional incorporou à técnica legislativa a figura jurídico-constitucional da Lei Complementar (CF, art. 59, II).

A inspiração que ensejou a criação da lei complementar visou à obtenção de um ato representativo do interesse de toda a Nação, e não só da União, na qualidade de fisco federal.

Nesse sentido, a própria Constituição estabelece as atribuições, o objeto, a amplitude e a delimitação da lei complementar.

Esta, destarte, completa uma norma constitucional que não tem, por si, eficácia, por não ser auto-executável, sujeitando-se à aprovação por maioria absoluta.

"A lei complementar caracteriza-se por seu âmbito material predeterminado pelo constituinte e no quorum especial para sua aprovação" (TEMER, p. 150 apud ROSA JÚNIOR, 1991, p. 136).

Em matéria tributária, a eficácia de várias normas constitucionais depende de lei complementar: instituição de empréstimos compulsórios (CF, art. 148); instituição de contribuições sociais (CF, art. 149); instituição de alguns impostos (CF, art. 154 c/c art. 153), dentre outras (CF, arts. 155, 156, 161).

O Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966) é a principal lei complementar, mesmo tendo sido aprovado como lei ordinária. É que, àquela época, o ordenamento jurídico-constitucional não previa a lei complementar. Esse status, redunda da análise comparativa do art. 146, da Constituição, com o art. 1º do CTN, que define o objeto da mencionada lei.

Portanto, o Código Tributário Nacional "tem hoje eficácia de lei complementar, por versar assunto reservado exclusivamente a esse tipo de ato legislativo, só podendo ser revogada por diploma desta natureza" (CARVALHO, 1985, p. 37 apud ROSA JÚNIOR, 1991, p. 138).

1.1.4 Tratados e Convenções Internacionais

Os tratados e as convenções internacionais derivam de atos externos que provocam efeitos na ordem interna, máxime em matéria tributária, tendo em vista que o art. 98 do CTN atribui-lhes, especificamente, o condão revocatório ou modificativo (10).

O art. 98 do CTN poderia conduzir ao entendimento (equivocado) que sua premissa é autônoma e absoluta.

Os atos que envolvem os tratados e as convenções são celebrados pelo Executivo, representado pelo Presidente ou ministros plenipotenciários, não prescindindo, porém, da chancela do Congresso Nacional, mediante decretos legislativos, conferindo-lhes os efeitos (material e formal) de lei.

O aperfeiçoamento dos tratados e das convenções internacionais exige que o Congresso Nacional os referende, sendo que o Legislativo pode recusá-los, não os recepcionando.

1.1.5 Leis Ordinárias

A lei é fonte por excelência do Direito como um todo, e não só em matéria tributária.

A questão fiscal, no entanto, exige que a lei contenha os atributos imanentes à criação, modificação e extinção da obrigação tributária, estabelecendo, inclusive, as punições pelo seu não-cumprimento.

Deverá a lei descrever o fato gerador da obrigação principal, determinar a alíquota e a base de cálculo e os sujeitos (ativo e passivo) dos tributos, competindo-lhe instituir e aumentar tributos.

Por força da Constituição, a lei ordinária não pode instituir certos tributos, que exigem um plus procedimental. Os empréstimos compulsórios, parte das contribuições sociais e os impostos residuais, por exemplo, dependem, para sua criação, de lei complementar (CF, arts. 148, 154, I e 195, § 4º).

O princípio da legalidade, assegurado expressamente ao contribuinte, delimita as prerrogativas das pessoas políticas, vedando à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, v. g., exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça (CF, art. 150, I). No mesmo sentido, estabelece o Código Tributário Nacional (arts. 9º e 97).

1.1.6 Leis Delegadas

Trata-se de ato normativo oriundo do Poder Executivo, em forma de lei, emanado de delegação expressa do Poder Legislativo, tão-somente para casos específicos e concretos.

O Presidente elabora a lei delegada, após o deferimento do pedido de delegação formulado ao Congresso Nacional, que o confere mediante resolução.

O objeto da delegação não é irrestrito, não podendo envolver os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria adstrita à lei complementar, e determinadas matérias próprias da legislação.

A lei delegada está no mesmo plano de eficácia da lei ordinária, pelo que, através dela, qualquer matéria tributária poderá ser veiculada, desde que não afronte os direitos individuais como, por exemplo, o princípio da legalidade tributária.

1.1.7 Medidas Provisórias

Estabelece a Constituição, verbis:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional, que, estando em recesso, será convocado extraordinariamente para se reunir no prazo de cinco dias.

Parágrafo único. As medidas provisórias perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de trinta dias, a partir de sua publicação, devendo o Congresso Nacional disciplinar as relações jurídicas delas decorrentes.

A medida provisória não se mostra instrumento hábil e legal à criação ou majoração de tributos, pois a Constituição exige via específica, consubstanciada na lei formal, em face do princípio da legalidade.

Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 172), afirma que a medida provisória, em matéria tributária, só é utilizável para a criação de impostos extraordinários de guerra, e para a instituição de empréstimos compulsórios de emergência (guerra, sua iminência e calamidade pública).

O Direito Tributário consagra a reserva formal da lei (necessidade do ato legislativo) e a reserva absoluta (necessidade de a lei descrever todos os elementos do tipo tributário).

Convencemo-nos, porém, que a retirada do decreto-lei - instrumento de poder extremamente forte - das mãos do Presidente da República, na prática, pouco mudou.

O número exacerbado de medidas provisórias, editadas em descompasso com os parâmetros jurídico-constitucionais (relevância e urgência), vem deturpando sua essência e tumultuando a ordem jurídica e, ainda, tem gerado profunda irresignação dos "consumidores de justiça" e insegurança no meio jurídico.

As medidas provisórias são atos administrativos lato sensu (e não leis), embora sejam dotadas de alguns atributos da lei.

O Congresso Nacional aprecia a medida provisória sob enfoque político (conveniência) e jurídico (constitucionalidade). O aspecto da conveniência guarda adstrição aos requisitos da relevância e da urgência. A ótica constitucional refere-se à matéria tratada na medida provisória e aos próprios limites materiais.

Cuidamos trazer a lume a abalizada lição de Roque Antônio Carraza (1999, p. 194/197), verbis:

E a medida provisória rejeitada não pode ser reeditada (ao contrário do que, na prática, infelizmente, vem acontecendo, com o beneplácito do próprio Poder Judiciário). Há casos, até, de reedição com emendas, ampliando o objeto da medida provisória. (...) Queremos, a propósito, fazer dois registros.

O primeiro: a medida provisória nula, isto é, editada em descompasso com o art. 62 da CF, não pode ser validamente convertida em lei (será, pois, inconstitucional a lei que a ´aprovar´).

O segundo: a medida provisória não revoga lei que dispõe em sentido contrário. Apenas suspende-lhe a eficácia. A revogação dar-se-á quando a medida provisória for convertida em lei. E, ainda assim, se não houver nenhuma inconstitucionalidade a tisná-la.

Acompanhando esse entendimento, Alexandre de Moraes (2000, p. 542) afirma que as medidas provisórias não podem aumentar ou criar os tributos sujeitos ao princípio da anterioridade. Ressalta, no entanto, que pela relevância da decisão o intérprete maior da Constituição (STF, Pleno, ADIN n. 1.441-2-DF, DJU 26.11.1996), excepcionalmente e em sede de medida liminar, admitiu, verbis:

A edição de medida provisória para determinar a extensão, aos proventos dos servidores públicos inativos, da incidência de contribuição para o custeio da previdência social, observando, porém, a obrigatoriedade do cumprimento do prazo de noventa dias para a sua exigibilidade, nos termos do art. 195, § 6º, da Constituição Federal.

Há outras decisões, em sede liminar (ADIN n. 1.417-0-DF) e, até, em decisão definitiva de mérito (ADIN n. 1.135-9-DF), quando o Supremo Tribunal Federal (Pleno) julgou parcialmente inconstitucional a Medida Provisória n. 628, de 23.9.1994 (e reedições, até a MP n. 1.482-34, de 14.3.1997), por entender que "apesar da possibilidade de instituição de

tributos, absolutamente necessário o respeito, por parte das medidas provisórias, do princípio da anterioridade do Direito Tributário" (MORAES, 2000, p. 542).

Destarte, a possibilidade de disciplinar matéria tributária, por meio de medidas provisórias (que têm força de lei), é pacífica no Pretório Excelso, ainda que com ressalvas.

Entretanto, acompanhando os entendimentos de Marcelo Figueiredo e de Leon Frejda Szklarowsky, Alexandre de Moraes (2000, p. 543) prelecio-na a impossibilidade de edição de medida provisória em matéria reservada à lei complementar, verbis:

... uma vez que o legislador constituinte originário expressamente estabeleceu uma reserva de competência à edição de lei complementar, a ser deliberada por maioria absoluta dos membros de ambas as Casas Legislativas, incompatível, pois, com a unipessoalidade na edição das medidas provisórias. Além disso, como afirma Marco Aurélio Greco, o ´art. 62 prevê a conversão da medida provisória em lei e não em lei complementar´.

1.1.8 Resoluções

A resolução consubstancia-se na deliberação tomada por uma das Câmaras do Poder Legislativo ou pelo próprio Congresso Nacional, fora do processo legislativo. A resolução, conquanto não seja lei, tem força como tal. Regula matéria de competência do Congresso Nacional, ou de competência privativa do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados, mas em regra com efeitos internos (interna corporis). Excepcionalmente, porém, a Constituição admite a resolução com efeitos externos, como a que dispõe sobre a delegação legislativa.

Em matéria tributária, a Constituição Federal prevê a expedição de resolução do Senado Federal nas hipóteses previstas no seu artigo 155, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 3, de 17.3.1993.

De conformidade com a finalidade pretendida pela resolução, podemos classificá-la em ato político (resolução senatorial que referenda nomeações); ato deliberativo (fixação de alíquotas); ato de co-participação na função judicial (suspensão de lei declarada inconstitucional pelo STF); e ato-condição da função legislativa (autorização ao Executivo para elaborar lei delegada: habilita a produção da lei delegada).

1.1.9 Decretos

Decreto é o ato baixado pelo Poder Executivo aspirando à regulamentação da lei, tendo em vista que esta apenas fixa os pontos primários (básicos) relativos ao assunto sobre o qual trata, cabendo àquele (decreto) a função de tratar de seu detalhamento (complemento).

O conteúdo e o alcance do decreto encontram-se delineados no art. 99 do CTN, sendo que a vigência da lei que dele depende ocorre somente depois de sua expedição, conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No que concerne ao decreto regulamentar, estabelece o art. 84, IV, da Constituição Federal, que compete privativamente ao Presidente da República "sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução". O decreto regulamentar traça as normas para a fiel execução da lei, da qual é mero complemento e de cujos limites não se pode afastar.

O regulamento é um ato de caráter normativo, assemelhando-se, neste aspecto, à lei material, não fugindo, em matéria tributária, à regra geral da estrita subordinação à lei. Assim, não pode revogá-la, aditá-la, ou recusar-lhe eficácia, dada a sua posição subalterna (infra legem).

2 Fontes secundárias ou complementares

As fontes secundárias (também chamadas complementares) do Direito Tributário são estabelecidas pelo art. 100 do Código Tributário Nacional e, juntamente com as fontes principais (alhures expendidas), compõem a legislação tributária.

2.1 Atos Normativos

Os atos normativos são normas genéricas e abstratas, visando à minudência do regulamento. São expedidos pelas autoridades administrativas e, por vezes, interpretam certo ponto sujeito à atuação administrativa, aproveitando ao contribuinte que o cumpre. Exemplos: as portarias, as circulares, as resoluções, os pareceres normativos, etc.

Os atos normativos obedecem ao rigor hierárquico das normas, pelo que devem guardar conformidade à lei à qual são pertinentes.

Poder-se-ia enquadrá-los como lei em sentido lato sensu, pois têm força normativa, implicando o seu descumprimento na imposição de sanções.

2.2 Decisões Administrativas

Por lei, as decisões administrativas são dotadas de eficácia normativa, sendo emanadas de órgãos singulares ou coletivos como, por exemplo, os pareceres normativos proferidos pela Secretaria da Receita Federal, as decisões dos Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda, etc.

Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 176), tratando do tema sob comento (decisões administrativas), preleciona, acerca da busca da tutela jurisdicional, verbis:

É da índole do nosso sistema constitucional a recorribilidade irrestrita ao Poder Judiciário independentemente do percurso prévio pela instância contenciosa administrativa. Esta é, portanto, voluntária. Cumpre observar, no entretanto, que as decisões proferidas pelos órgãos administrativos em favor do contribuinte são imodificáveis. Dá-se, aí, a impropriamente chamada coisa julgada.

A normatividade das decisões proferidas na esfera administrativa, que se aplicam não só a quem foi parte no processo que a originou, mas a todos os que estejam na mesma situação, sujeita-se, à obviedade, ao direito e garantia fundamental inserto no art. 5º, XXXV, da Carta da República.

2.3 Práticas reiteradas

Os usos e costumes que, adotados pelo contribuinte, eximem-no de qualquer penalidade, denominam-se introdutórios (nova norma de conduta oriunda de falta de lei); ab-rogatórios (consideram revogada uma lei que tenha deixado de ser aplicada); e interpretativos (explicam o sentido de uma lei).

Não paira dúvida que, em matéria tributária, acolhem-se somente os costumes interpretativos, posto que somente a lei (stricto sensu) pode instituir tributo, não sendo a lei revogada pelo costume, ainda que em desuso, nos termos do art. 2º da LICC.

Nesse sentido, "não podemos considerar os usos e costumes como fontes do Direito Tributário, tendo em vista que a obrigação tributária só pode resultar da lei" (ROSA JÚNIOR, 1991, p. 143).

Porém, especificamente, quanto às práticas reiteradas na administração, esclarece Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 176), verbis:

As práticas reiteradas na Administração num determinado sentido geram no contribuinte o sentimento de estar cumprindo com o seu dever. Seria uma demasia exigir-se que ele próprio fosse se insurgir contra um comportamento administrativo que o beneficiasse para pleitear outro mais oneroso. Se a Administração decidir alterar essa prática, só poderá fazê-lo com relação aos comportamentos futuros e nunca relativamente aos pretéritos, pois estes encontram-se protegidos pelo caráter normativo de que se reveste o comportamento habitual da Administração.

2.4 Decisões judiciais

A solução legislada (constituição, lei, etc) contempla o caráter normativo, obrigando a todas as hipóteses submetidas à sua parte dispositiva.

A jurisprudência consolida-se como precedente (exemplo de solução), mas não obriga, por si, não constituindo o seu não atendimento uma infração. Esta, ocorre quando o contribuinte desatende à lei, ou o funcionário não a cumpre, ou o juiz decide contra o seu texto, ensejando os recursos especiais.

Segundo Ruy Barbosa Nogueira (1990, p. 71), "por isso é que se coloca a jurisprudência como fonte depois das disposições legisladas".

Este mesmo autor refere-se à chamada jurisprudência administrativa, rotulando-a como uma quase jurisprudência, a qual constitui-se das soluções dos órgãos fiscais de julgamento (órbita administrativa), ensinando, verbis:

Estas soluções que do ponto de vista teórico são colocadas no final das fontes, porque o administrativo não decide conclusivamente, porque os seus julgados não produzem, mesmo na espécie, a chamada coisa julgada (qualidade que é encontrada na decisão judicial definitiva), entretanto têm muita importância prática em Direito Tributário, pois toda vez que esses órgãos decidem em última instância administrativa contra o fisco, praticamente fica estabilizada a decisão, porque pertencendo esses órgãos à própria Fazenda, não seria possível fosse ela pleitear ao Judiciário a modificação de sua própria orientação: ´Nemo potest venire contra factum proprium´. É o que reconhece atualmente o art. 156, IX, do CTN

Realmente, a decisão administrativa irreformável (definitividade na órbita administrativa, que não pode ser objeto de ação anulatória), extingue o crédito tributário, nos termos do art. 156, IX, do Código Tributário Nacional.

2.5 Convênios

Os convênios que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios celebram entre si, são ajustes ou acordos entre duas ou mais pessoas para a prática ou comissão de certos e determinados atos. Podem os convênios visar à execução de suas leis, serviços ou decisões, através da atuação de funcionários federais, estaduais ou municipais.

Os convênios, mesmo não possuindo força vinculativa absoluta, instrumentalizam a orientação na solução de problemas jurídicos relativos às normas que contenham, enquanto não forem transmudados em lei pelo legislativo, sendo que - erroneamente, na opinião de Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior (1991, p. 143) – têm sido opostos às leis estaduais e municipais, redundando na injuridicidade.

Daí, a necessidade de validação do conteúdo dos convênios pelas Assembleias Legislativas, em ratificação aos termos prefirmados nas assembleias de Estados-membros, prelecionando Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 177), verbis:

Sob o ponto de vista formal, são atos administrativos porque dimanam de órgão administrativo colegiado (assembleia de funcionários representantes do Poder Executivo dos Estados). Sob o ponto de vista material, são atos legislativos porque têm conteúdo de preceituação genérica e normativa (não há aplicação de norma a caso concreto). Como o princípio da legalidade para pôr e tirar o tributo exige lei em sentido formal – proveniente de órgão legislativo -, a previsão de ratificação pelo Poder Legislativo dos Estados teria precisamente esta finalidade: conferir aos convênios força de lei.

A hipótese é prevista na atual Constituição Federal – como o foi na anterior – tendo os convênios, por objeto, as matérias fiscais cujos efeitos (reflexos, repercussões) ultrapassam os limites territoriais de cada unidade da federação. Estabelece o art. 155, XII, g, da CF que cabe à lei complementar a regulamentação da forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, as isenções, os incentivos e os benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

II - Código tributário

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, com as alterações posteriores, nos termos do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967 (art. 7º) passou a denominar-se Código Tributário Nacional.

O CTN é a principal lei complementar (em sentido material), mesmo tendo sido aprovado como lei ordinária, pois a Lei n. 5.172/66 é o seu veículo legislativo. É que, àquela época, o ordenamento jurídico-constitucional não previa a lei complementar. Esse status, redunda da análise comparativa do art. 146, da Constituição, com o art. 1º do CTN, que define o objeto da mencionada lei.

Portanto, o Código Tributário Nacional "tem hoje eficácia de lei complementar, por versar assunto reservado exclusivamente a esse tipo de ato legislativo, só podendo ser revogada por diploma desta natureza" (CARVALHO, 1985, p. 37 apud ROSA JÚNIOR, 1991, p. 138).

Roque Antônio Carraza (1999, p. 585-586), tratando do tema sub examine, assevera (em nota de rodapé), verbis:

A nosso ver, a Lei n. 5.172/66 continua, sim, sendo formalmente uma simples lei ordinária: materialmente, entretanto, é lei de cunho nacional. Nem poderia ser de outra forma, como escorreitamente sustenta Paulo de Barros Carvalho, ao inferir que o raciocínio ortodoxo "(...) representaria o mesmo dislate de conceber-se como Emenda Constitucional um decreto-lei que versasse matéria agora privativa do legislador constituinte, por virtude de ordem jurídica adventícia". Evidentemente, a matéria de que a lei em questão cuida (normas gerais em matéria de legislação tributária) passou a ser privativa de lei complementar, por determinação, primeiro, do art. 18, § 1º, da Carta de 1967/69 e, agora, do art. 146 da atual Constituição. Desta forma, a Lei nacional n. 5.172/66 só poderá ser revogada ou modificada por lei formalmente complementar.

Em verdade, o palco principal do Direito Tributário é a Constituição Federal (Lei Fundamental Tributária) - que disciplinou o exercício da atividade tributária e garantiu a liberdade e o patrimônio do contribuinte - e não o Código Tributário Nacional. Este, não tem o condão de ingerência naqueles temas, sob pena de revelar o inadmissível (e inconstitucional) autoritarismo.

Não pode o Código Tributário Nacional, inclusive, "estabelecer o modo pelo qual deverão ser entendidas e aplicadas, aos casos concretos, as leis tributárias federais, estaduais, municipais e distritais. Noutras palavras, não lhe é dado disciplinar a interpretação e a integração da legislação tributária" (CARRAZA, 1999, p. 587).

Sinoticamente, no que concerne à hermenêutica tributária, extrai-se dessa mesma obra e página, verbis:

Em suma: o contribuinte, o Fisco e, acima de tudo, o Judiciário não poderão ter sua atuação disciplinada por eventual 'norma interpretativa' contida na lei complementar ora em exame. O ideal seria que o novo Código Tributário Nacional – ao contrário do atual – não cuidasse deste tema, até para evitar possíveis inconstitucionalidades na aplicação das leis tributárias.

CONCLUSÃO

As fontes do Direito Tributário encontram-se delineadas no art. 96 do Código Tributário Nacional, sendo que a expressão legislação tributária nele inserida tem a conotação lato sensu, abrangendo as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares, desde que tenham por objeto, ainda que de modo parcial, a matéria tributária e as relações dela oriundas.

As normas complementares estão elencadas no art. 100 do CTN e referem-se aos atos normativos, às decisões proferidas pelas autoridades administrativas, às práticas reiteradas, e aos convênios celebrados pelas pessoas políticas.

Preocupa-nos não conter a Carta da República dispositivo expresso que obste o uso da medida provisória para instituição e modificação de tributos, consolidando uma ameaça aos contribuintes, em face do poder tributário do Estado e da eficácia imediata da medida provisória.

A doutrina entende que a medida provisória pode, tão-somente, criar impostos extraordinários de guerra e instituir empréstimos compulsórios de emergência (guerra, calamidade pública).

Vemo-nos, porém, inseguros e fragilizados frente à avalanche de edição de medidas provisórias, em manifesta afronta aos requisitos que lhe são imanentes (relevância e urgência), e em desfavor do "consumidor de justiça", com a concordância tácita do Judiciário.

Recentemente, estupefatos, vimos a absurda vulneração do Estatuto Consumerista (Lei n. 8.078/90), norma de ordem pública e interesse social, de berço constitucional, impingida teratologicamente por uma pretensa medida provisória que, praticamente, o "revogaria", sob argumento da crise de energia e que o procedimento visava a tutela do interesse nacional.

Questões desse jaez são uma constante no cenário jurídico-político do País, necessitando, imediatamente, de um instrumento legal mais eficaz à sua coibição e de uma atuação mais efetiva e enérgica dos Poderes Legislativo e Judiciário.

A abordagem aos tratados e convenções internacionais, também, merece destaque, vez que o mundo globalizado impõe as parcerias internacionais, destacando-se, hodiernamente, o Mercosul e a União Europeia.

Informações bibliográficas:
LOPES, Edgard de Oliveira. Fontes do Direito Tributário . Jus Navigandi, Teresina, ano 6, n. 56, abr. 2002. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2836>. Acesso em: 25 set. 2009.

VIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Art. 101. A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Art. 102. 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.

Art. 103. Salvo disposição em contrário, entram em vigor:

I - os atos administrativos a que se refere o inciso I do artigo 100, na data da sua publicação;

II - as decisões a que se refere o inciso II do artigo 100, quanto a seus efeitos normativos, 30 (trinta) dias após a data da sua publicação;

III - os convênios a que se refere o inciso IV do artigo 100, na data neles prevista.

Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

I - que instituem ou majoram tais impostos;

II - que definem novas hipóteses de incidência;

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178.

1. O PROBLEMA DA EXISTÊNCIA, DA VALIDADE E DA EFICÁCIA DAS NORMAS JURÍDICAS

As normas jurídicas, proposições prescritivas que são, têm sua valência própria. Delas não se pode dizer que sejam verdadeiras ou falsas, valores imanentes às proposições descritivas da Ciência do Direito, mas as normas jurídicas serão sempre válidas ou inválidas, com referência a um determinado sistema "S". E ser norma válida quer significar que mantém relação de pertinencialidade com o sistema "S", ou que nele foi posta por órgão legitimado a produzi-la, mediante procedimento estabelecido para esse fim.

A validade não é, portanto, atributo que qualifica a norma jurídica, tendo status de relação: é o vínculo que se estabelece entre a proposição normativa e o sistema do direito posto, de tal sorte que ao dizermos que uma norma "N" é válida, estaremos expressando que ela pertence ao sistema "S".

A ponência de normas num dado sistema serve para introduzir novas regras de conduta para os cidadãos, como também modificar as que existem ou até para expulsar outras normas, cassando-lhes a juridicidade. Uma regra, enquanto não abrogada por outra, contínua pertencente ao sistema e, como tal, reveste-se de validade. A despeito de tais esclarecimentos, continua pertinente a afirmação segundo a qual u'a norma só tem sua validade retirada através de outra norma que o determine. Confirmação eloquente desse asserto está na disposição do art. 52, X, do Texto Constitucional vigente. No caso de declaração de inconstitucionalidade de norma pela Suprema Corte, tratando-se de controle difuso, suspende-se a eficácia da regra mediante resolução do Senado, até que seja ela revogada pelo órgão competente. Dito de outro modo, significará que certa norma até então vigente na ordem jurídica nacional teve sua inconstitucionalidade declarada pelo Supremo, que comunica tal decisão ao Senado da República. Este, pela figura legislativa da "resolução", manda suspender a eficácia técnica daquela regra, que permanece vigente sem poder atuar, continuando também válida até que o órgão que a promulgou venha a expulsá-la do sistema.

É intuitivo crer que a validade se confunde com a existência, de sorte que afirmar que u'a norma existe implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico. Do que se pode inferir: ou a norma existe, está no sistema e é, portanto, válida, ou não existe como norma jurídica. Sempre que o juiz deixa de aplicar u'a norma, por entendê-la inconstitucional, opinando por outra para ele mais adequada às diretrizes do ordenamento, nem por isso a regra preterida passa a inexistir, permanecendo válida e pronta para ser aplicada em outra oportunidade.

Já a eficácia pode ser estudada sob três ângulos, que denominamos eficácia jurídica, eficácia técnica e eficácia social.

Tomamos por eficácia jurídica o próprio mecanismo lógico da incidência, o processo pelo qual, efetivando-se o fato previsto no antecedente, projetam-se os efeitos prescritos no consequente. E a chamada causalidade jurídica, ou seja, vínculo de implicação segundo o qual, ocorrendo o fato jurídico (relato do evento no antecedente da norma), instala-se a relação jurídica. Dá-se o fenômeno sempre e quando os fatos jurídicos acontecem, traduzindo-se numa autêntica impossibilidade lógico-semântica imaginar-se a realização do fato jurídico, na conformidade de norma vigente, sem que se propaguem os efeitos correspectlvos.

Eficácia jurídica é a propriedade de que está investido o fato jurídico de provocar a irradiação dos efeitos que lhe são próprios, ou seja, a relação de causalidade jurídica, no estilo de Lourival Vilanova. Não seria, portanto, atributo da norma, mas sim do fato nela previsto.

Sob a rubrica de eficácia técnica vemos a condição que a regra de direito ostenta, no sentido de descrever acontecimentos que, uma vez ocorridos no plano do real-social, tenham o condão de irradiar efeitos jurídicos, já removidos os obstáculos de ordem material que impediam tal propagação. Diremos ausente a eficácia técnica de uma norma (ineficácia técnico-sintática) quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos, tudo (a) pela falta de outras regras superiores, consoante sua escala hierárquica, ou, (b) pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência. A ineficácia técnica será de caráter semântico quando dificuldades de ordem material impeçam, iterativamente, a configuração em linguagem competente assim do evento previsto, quanto dos efeitos para ela estipulados. Em ambos os casos, ineficácia técnico-sintática ou técnico-semântica, as normas jurídicas são vigentes, os sucessos do mundo social nelas descritos se realizam, porém inocorrerá o fenômeno da juridicização do acontecimento, bem como a propagação dos efeitos que lhe são peculiares.

A eficácia social ou efetividade, por sua vez, diz respeito aos padrões de acatamento com que a comunidade responde aos mandamentos de uma ordem jurídica historicamente dada. Indicaremos como eficaz aquela norma cuja disciplina foi concretamente seguida pelos destinatários, satisfazendo os anseios e as expectativas do legislador, da mesma forma que inculcaremos de ineficaz aquel'outra cujos preceitos não foram cumpridos pelos sujeitos envolvidos na situação tipificada. Toda vez que a conduta estipulada pela norma for reiteradamente descumprida, frustrar-se-ão as expectativas, inexistindo eficácia social.

Introduzidos esses esclarecimentos acerca da eficácia jurídica, técnica e social das regras do direito, convém salientar que os dois primeiros casos de eficácia expressam conceitos jurídicos, que muito interessam à Dogmática, ao passo que o último pertence aos domínios das indagações sociológicas, mais precisamente, da Sociologia Jurídica.

2. A QUESTÃO DA VIGÊNCIA

Viger é ter força para disciplinar, para reger, cumprindo a norma seus objetivos finais. A vigência é propriedade das regras jurídicas que estão prontas para propagar efeitos, tão logo aconteçam, no mundo fático, os eventos que elas descrevem. Há normas que existem e que, por conseguinte, são válidas no sistema, mas não dispõem dessa aptidão. A despeito de ocorrerem os fatos previstos em sua hipótese, não se desencadeiam as consequências estipuladas no mandamento. Dizemos que tais regras de direito não têm vigor, seja porque já o perderam, seja porque ainda não o adquiriram. A vigência não se confunde com a eficácia. Uma norma pode estar em vigore não apresentar eficácia técnica (sintática ou semântica) e, igualmente, não ostentar eficácia social. Pode, por outro lado, não estar em vigor, apresentando, porém, eficácia técnica e eficácia social. Todavia, é bom repetir que não cabe falar de norma válida e vigente como dotada, ou não, de eficácia jurídica, já que tal caráter é qualidade de fatos jurídicos,

não de normas. A questão da eficácia social (norma vigente sem eficácia social ou norma não vigente com eficácia social) assume grande interesse para a Política do Direito, configurando o ponto de partida para o exercício de pressões sociais no sentido de suprimir a norma tida por ineficaz e introduzir, regularmente, aquela outra que a prática social vem reclamando.

Como ensinou Kant, o espaço e o tempo não existem fora do ser cognoscente, mas se apresentam como instrumentos da faculdade de conhecer e de recolher sensações. As leis, enquanto produto cultural do homem, vêm irremediavelmente impregnadas pela necessidade de tudo relacionar a essas condições a priori da sensibilidade. Estão por isso destinadas a cobrir um determinado setor do mundo externo, fazendo-o por certo trato de tempo que ela mesma demarca, como unidade de um sistema jurídico igualmente submetido a idênticas limitações.

De quanto se expôs deflui que a norma jurídica se diz vigente quando está apta para qualificar fatos e determinar o surgimento de efeitos de direito, dentro dos limites que a ordem positiva estabelece, no que concerne ao espaço e no que consulta ao tempo.

3. A VIGÊNCIA DÁS NORMAS TRIBUTÁRIAS NO TEMPO

O vigor das leis, no tempo, está sob a diretriz genérica fixada pelo art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil (Dec.Lei n. 4.657/42). E é precisamente esse o conteúdo do art. 101 do Código Tributário Nacional, ao firmar que a vigência da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.

Sendo assim, as normas tributárias entram em vigor, salvo disposição em contrário, quarenta e cinco dias após haverem sido publicadas. O lapso que se interpõe entre a publicação e o termo inicial de vigência é a conhecida vacatio legis, tempo em que a regra é válida como entidade jurídica do sistema, mas não adquiriu a força que lhe é própria para alterar, diretamente, a conduta dos seres humanos, no contexto social. Nada impede ao legislador tributário que faça coincidir a vigência da norma com a data da publicação do texto, aproveitando-se da cláusula excepcionadora — salvo disposição em contrário — do referido art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil, entretanto, algum tempo de vacatio parece recomendável, dada a especificidade da matéria e o plexo de valores jurídicos que o impacto tributário acaba determinando.

A vigência das normas tributárias, no tempo, carrega uma particularidade que deve ser enfatizada. Aquelas que instituem ou majorem tributos hão de respeitar outro limite, qual seja, aquele sobranceiramente enunciado no corpo do art. 150, III, b, e que consiste na necessidade de terem sido publicadas antes do início do exercício financeiro em que se pretenda cobrar a exação. É o princípio da anterioridade, que comporta apenas as exceções enunciadas no §1º do mesmo preceptivo constitucional. Ora, se bem sopesarmos a conjugação desses dois condicionantes, teremos que inferir que as normas jurídicas que decretam tributo novo, ou nova faixa de incidência para tributo já existente, ou ainda que venham a aumentá-lo, como expressão econômica, devem sujeitar-se à resultante da combinação dos dois limites.

Não advogamos a tese de que tais normas (as que criam ou aumentam tributos) entrem, efetivamente, em vigor, nas datas que estipulem, ficando a eficácia jurídica dos fatos previstos em suas hipóteses protelada até o início do próximo exercício financeiro. Não se trata de problema de eficácia, mas única e exclusivamente de vigência. Na hipótese, o que ocorre é a convergência de dois fatores condicionantes, que interagem provocando o deslocamento do termo inicial da vigência, de modo que a regra jurídica que entraria em vigor quarenta e cinco dias depois de publicada ou na data que estabelecer continua sem força vinculante, até que advenha o primeiro dia do novo exercício financeiro. Isso nos autoriza a falar numa vigência predicada pela norma e noutra imperiosamente estabelecida pelo sistema.

São reflexões dessa natureza que nos permitem entender o conteúdo do art. 104 do Código Tributário Nacional, exarado em consonância com o art. 150, III, b, da Constituição Federal.

4. A VIGÊNCIA DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS NO ESPAÇO

Recolhido o fato de ser o Brasil, juridicamente, uma Federação, e o de haver Municípios dotados de autonomia, a vigência das normas tributárias ganha especial e relevante importância. Vê-se, na disciplina do Texto Constitucional, a preocupação sempre presente de evitar que a atividade legislativa de cada uma das pessoas políticas interfira nas demais, realizando a harmonia que o constituinte concebeu. É a razão de ter-se firmado a diretriz segundo a qual a legislação produzida pelo ente político vigora no seu território e, fora dele, tão-somente nos estritos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem. Nessa linha de raciocínio, as normas jurídicas editadas por um Estado são vigentes para colher os fatos que aconteçam dentro de seus limites geográficos, o mesmo ocorrendo com os Municípios e com a própria União. Todavia, desde que se celebrem convênios entre os Estados e entre os Municípios, alguns princípios de extraterritorialidade podem ser eleitos e, nessa estrita dimensão, as normas de um serão vigentes no território do outro. Passa-se o mesmo com a União, quer na sua qualidade de pessoa política de direito constitucional interno, quer como pessoa no direito das gentes. Participando no concerto das nações, assina tratados e convenções internacionais que têm o condão de imprimir vigência às suas normas, mesmo em território estrangeiro.

5. VIGÊNCIA E APLICAÇÃO DAS NORMAS JURÍDICAS

Não devemos confundir vigência e aplicação das normas jurídicas. Norma vigente pode não ser aplicada, ao mesmo tempo em que nos deparamos com a aplicação de regras que já perderam seu vigor para o futuro. Exemplo da última situação temos na figura do ato jurídico do lançamento, em que, por vezes, o agente competente declara a ocorrência de um evento pretérito, aplicando-lhe a legislação que o regulava, muito embora a lei invocada tenha sido revogada, perdendo a vigência futura. Nessa hipótese, tais normas passarão a ter apenas vigor sobre acontecimentos anteriores à sua revogação, não podendo, portanto, alcançar fatos novos que porventura ocorram. Nada obstante, continuam válidas no sistema, para aplicação a sucessos passados, sobre os quais concentrarão o inteiro teor de sua vigência.

A aplicação das normas jurídicas tem íntima ligação com a eficácia social, porque a inaplicabilidade reiterada de disposições normativas representa a inoperância de suscitar as relações de direito que o legislador associou à concretização dos fatos descritos, equivalendo à ausência de efetividade para regular as condutas interpessoais. Nessa perspectiva é cabível até falar-se na aplicação como algo que se põe entre a vigência e a eficácia jurídica, técnica e social, uma vez que, vigente a norma, é de ser aplicada, e com a aplicação surdem à luz os efeitos que a ordem jurídica previu. Operando-se a inaplicação, contudo, não se promove a alteração do mundo social que o legislador prescreveu, e dizemos que a regra se mostrou socialmente ineficaz, ao menos no que se refere àquele caso concreto.

Aplicar o direito é dar curso ao processo de positivação, extraindo de regras superiores o fundamento de validade para a edição de outras regras. É o ato mediante o qual alguém interpreta a amplitude do preceito geral, fazendo-o incidir no caso particular e sacando, assim, a norma individual. É pela aplicação que se constrói o direito em cadeias sucessivas de regras, a contar da norma fundamental, axioma básico da existência do direito enquanto sistema, até as normas particulares, não passíveis de ulteriores desdobramentos, e que funcionam como pontos terminais do processo derivativo de produção do direito.

A aplicação das normas jurídicas se consubstancia no trabalho de relatar, mediante o emprego de linguagem competente, os eventos do mundo real-social (descritos no antecedente das normas gerais e abstratas), bem como as relações jurídicas (prescritas no consequente das mesmas regras). Isso significa equiparar, em tudo e por tudo, aplicação a incidência, de tal modo que aplicar uma norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada. E saliente-se, neste passo, que utilizo "linguagem competente" como aquela exigida, coercitivamente, pelo direito posto.

É no átimo da aplicação que aparece o homem, atuando por meio dos órgãos singulares ou coletivos, na sua integridade psicofísica, com seus valores éticos, com seus ideais políticos, sociais, religiosos, fazendo a seleção entre as interpretações possíveis, estimando-as axiologicamente, para eleger uma entre outras, expedindo então a nova regra jurídica. É por isso que se diz, com acerto, que a escolha que o aplicador faz, entre as várias possibilidades interpretativas, é um ato de decisão política. Mas esse

ato não ingressa na literalidade do texto normativo. Aquilo que se introduz é o comando de vontade objetivado pelo ato, o que afasta das cogitações científicas, no primeiro momento, a índole política manifestada na eleição do esquema hermenêutico. E o cientista, ao descrever o ordenamento positivo, inicialmente coloca entre parênteses o ato, prescindindo de suas colorações éticas, políticas, sociais e religiosas, ficando tão-somente com a descrição objetiva da regra editada, para resgatar então aqueles aspectos que estiveram presentes no processo de enunciação da norma. Com isso, pretenderá chegar à plenitude construtiva do trajeto de interpretação.

A aplicação do direito é justamente seu aspecto dinâmico, ali onde as normas se sucedem, gradativamente, tendo sempre no homem, como expressão da comunidade social, seu elemento intercalar, sua fonte de energia, o responsável pela movimentação das estruturas.

6. APLICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS

A Lei n. 5.172/66 cuida, no Capítulo III, nos arts. 105 e 106, da "Aplicação da Legislação Tributária", prescrevendo, o primeiro deles, que:

A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do art. 116.

Entrando a lei em vigor, deve ser aplicada, imediatamente, a todos os fatos geradores que vierem a acontecer no campo territorial sobre que incida, bem como àqueles cuja ocorrência teve início, mas não se completou na forma prevista pelo art. 116. E ficam delineados, para o legislador do Código Tributário Nacional, os perfis de duas figuras que ele distingue: a de fato gerador futuro e a de fato gerador pendente.

Fato gerador futuro é o que ainda não se verificou, mas, quando acontecer, sob a égide da legislação tributária vigente, receberá seu impacto, ficando a ela submetido quanto à disciplina de seus efeitos jurídicos. E fato gerador pendente é o que, a despeito de não ter-se completado, iniciou seu ciclo, estando em curso de formação. Vindo a concretizar-se, será alcançado pela legislação tributária, da mesma maneira que os futuros.

Não é difícil descobrir o que teve em mente o legislador do Código ao construir esses conceitos. Levou em conta a surrada distinção entre fatos geradores de formação instantânea, continuada e complexiva, procurando atingir os dois últimos, sempre que se puder identificar o fluxo de sua marcha integrativa.

Trataremos de fatos jurídicos tributários em capítulo subsequente, colocando-os sob foco temático. Aí teremos a oportunidade de demonstrar a falsidade das premissas que sustentam essa classificação, ficando patente o descabimento lógico dos chamados fatos geradores pendentes. Por enquanto, fiquemos com os seguintes argumentos que nos parecem bastantes em si para destruírem o conteúdo de relevância jurídica que o legislador lhes outorgou.

Se, utilizando a linguagem do Código, fato gerador é aquele que reúne as condições necessárias e suficientes para determinar os efeitos que lhe são próprios (quer se trate de situação de fato, ou de situação jurídica), minguando qualquer elemento de sua composição intrínseca, não merecerá o nome de fato gerador, pois nenhum efeito virá à tona, em termos de nascimento da obrigação tributária.

Fato gerador pendente é aquele que não aconteceu e, se por alguma razão deixou de completar-se, não pode ser chamado de fato gerador Pendente é adjetivo que qualifica a expressão fato gerador Se essa inexistir, não terá o que qualificar.

Todos os acontecimentos que o sistema jurídico prevê, para a eles ligar certas e determinadas consequências, têm importância apenas e tão-somente quando se realizam. Antes disso, e por mais próximos que estejam de sua concretização, representam sucessos aos quais o direito se mostra indiferente, por não contemplá-los na sua ordenação. Indiferente, repetimos, como realidade jurídica preordenada ao efeito característico, que no caso tributário é o nascimento do vínculo obrigacional.

Os fatos geradores pendentes são eventos jurídicos tributários que não ocorreram no universo da conduta humana regrada pelo direito. Poderão realizar-se ou não, ninguém o sabe. Acontecendo, efetivamente, terão adquirido significação jurídica. Antes, porém, nenhuma importância podem espertar, assemelhando-se, em tudo e por tudo, com os fatos geradores futuros. Se a contingência de haver-se iniciado uma situação de fato ou urna situação jurídica pudesse emprestar-lhe alguma dimensão significativa, na ordem do direito, seria o caso de cogitarmos de outra designação, terminologia diversa, evitando-se, por via de consequência, a ilogicidade que a presente construção engendra.

A demonstração ad rem da inexistência de qualquer traço diversificador entre o fato gerador pendente e o fato gerador futuro está exposta no próprio enunciado do art. 105 do Código, que prescreve, com clareza meridiana, que a legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes.

7. A APLICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTARIAS E A RETROATIVIDADE

Como expressão do imperativo da segurança do direito, as normas jurídicas se voltam para a frente, para o porvir, para o futuro, obviamente depois de oferecido ao conhecimento dos administrados seu inteiro teor, o que se dá pela publicação do texto legal. Na linha de realização desse valor supremo, estatui a Constituição do Brasil que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada (art. 5º, XXXVI). E fere a consciência jurídica das nações civilizadas a ideia de que a lei possa colher fatos pretéritos, já consolidados e cujos efeitos se canalizaram regularmente em consonância com as diretrizes da ordem institucional.

Mas ocasiões há em que se concede ao legislador a possibilidade de atribuir às leis sentido retroativo. E o Código Tributário Nacional discorre sobre o assunto, ao cristalizar, no art. 106 e seus incisos, as hipóteses em que a lei se aplica a ato ou fato pretérito.

O inc. I alude às chamadas leis interpretativas que, em qualquer caso, assumindo expressamente esse caráter, podem ser aplicadas a atos ou fatos pretéritos, mas excluindo-se a aplicação de penalidades à infração dos dispositivos interpretados. As leis interpretativas exibem um traço bem peculiar, na medida em que não visam à criação de novas regras de conduta para a sociedade, circunscrevendo seus objetivos ao esclarecimento de dúvidas levantadas pelos termos da linguagem da lei interpretada. Encaradas sob esse ângulo, despem-se da natureza inovadora que acompanha a atividade legislativa, retrotraindo ao início da vigência da lei interpretada, explicando com fórmulas elucidativas sua mensagem antes obscura.

Atente-se para a exclusão do art. 106, I, pela qual não será apenado aquele que infringir os dispositivos que provocaram a lei interpretanda.

O inc. II trata da retroação da lei no que se refere a ato não definitivamente julgado, admitindo-a em três únicas situações:

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 tributos; e c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

As duas primeiras alíneas dizem quase a mesma coisa. Toda a exigência de ação ou de omissão consubstancia um dever, e todo o descumprimento de dever é uma infração, de modo que foi redundante o legislador ao separar as duas hipóteses.

Sempre que a lei nova comine penalidade mais branda que aquela aplicada ao ensejo da prática da infração, há de ser observada a alínea c do inc. II, seja a requerimento do interessado, seja de ofício, por iniciativa da própria autoridade que intervenha no julgamento do feito. É um direito do sujeito passivo e quer-se acatado.

As possibilidades de retroação que o art. 106 consagra acabam por beneficiar o contribuinte, preservando a segurança das relações entre Administração e administrados, bem como o legítimo direito que os súditos têm de não verem agravada a situação jurídica anteriormente configurada.

8. MÉTODOS DE INTERPRETAÇÃO DO DIREITO - A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA

Firmemos a premissa de que o direito positivo é um corpo de linguagem, de cunho prescritivo, organizado para disciplinar o comportamento dos seres humanos no convívio social. E um plexo de proposições normativas destinado a regular a conduta das pessoas, nas suas relações de interhumanidade.

Vimos que a aplicação do direito pressupõe a interpretação, e esse vocábulo há de ser entendido como a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas. Utilizo a palavra "hermenêutica", neste trecho, não apenas como teoria científica que se propõe estudar as técnicas possíveis de interpretação, no estilo de Emilio Betti, mas na sua acepção mais ampla, abrangendo o que ficou conhecido por "hermenêutica filosófica", consoante o pensamento de Heidegger e de Gadamer. Para este último, interpretar é criar, produzir, elaborar sentido, diferentemente do que sempre proclamou a Hermenêutica tradicional, em que os conteúdos de significação dos textos legais eram "procurados", "buscados" e "encontrados" mediante as chamadas técnicas interpretativas. Como se fora possível isolar o sentido originário e a intenção do editor da norma. A propósito, convém examinar a obra clássica de Carlos Maximilianoz, segundo o modelo convencional, mas não deixar de compulsar os trabalhos de Raimundo Bezerra Falcão, bem como a recente contribuição de Lenio Luiz Streck . Afinal de contas, a interpretação é tema fundamental e, sem ela, não teremos acesso ao conhecimento do direito.

Para bem explicar a diferença que se instala entre a Hermenêutica e a interpretação, convém dizer que neste instante, enquanto tratamos, de modo genérico, dos meios, critérios e esquemas interpretativos, estamos laborando em campo nitidamente hermenêutico. Agora, se nos propusermos analisar um determinado dispositivo legal e formos aplicar os princípios, instrumentos e fórmulas preconizados pela Hermenêutica, aí, sim, estaremos certamente desenvolvendo uma atividade interpretativa.

Recomenda Carlos Maximiliano que, antes de iniciarmos a interpretação propriamente dita, promovamos a análise da autenticidade e da constitucionalidade do dispositivo que almejamos interpretar, para que se evite a perda do trabalho exegético e o desgaste de energia mental com uma busca manifesta e flagrantemente inconstitucional. É o trabalho que ele chama de crítica e que deve anteceder o esforço de interpretação. Todavia, ao exercitarmos essa primeira tarefa de verificar a autenticidade do preceito, a competência do juiz que prolatou a sentença, a compatibilidade da regra com mandamentos de superior hierarquia, já teremos ingressado, irremediavelmente, no terreno interpretativo. O momento de crítica, a que se refere Carlos Maximiliano, está inserido no processo de interpretação.

Outra questão de suma importância é indagar se a integração está contida na complexidade do processo interpretativo, ou se é atividade distinta, que se consubstancia num empenho intelectual diverso da interpretação, só cabível quando houvesse lacunas no texto interpretado. Inclinamo-nos pela primeira orientação: o recurso integrativo é um estádio no trabalho de interpretação. Se assim não fosse, haveríamos de concluir que todas as leis que apresentam lacunas não seriam interpretáveis, o que é inusitado absurdo. Mas não é essa, infelizmente, a direção do Código Tributário Nacional, que empregou separadamente os dois conceitos.

Não sobeja afirmar que muitas vezes a tarefa de produção do conteúdo, sentido e alcance da norma jurídica é o resultado de esforço breve e ligeiro. Condições há, entretanto, em que a construção do sentido da mensagem legislada só se consegue mediante intensa e profunda meditação, em que articulamos regras dos mais variados setores da experiência jurídico-positiva, cruzando-as sob o pálio de princípios implícitos. de difícil compreensão. E nessa área que surgem os obstáculos de problemática transposição, em virtude de nos depararmos com vácuos normativos, verdadeiras lacunas que a linguagem leiga do legislador plasmou no texto da lei. É a hora de integrarmos o sistema, buscando a sua plenitude e a unicidade que o caracteriza como estrutura científica. Nesse preciso instante, aparece a integração como o único meio de interpretarmos o direito, descrevendo-o na sua sistematicidade entitativa. Somos levados a acreditar, com foros de convicção, que a providência integrativa não só pertence ao processo de interpretação, como dele é parte fundamental, pois é ela que nos permite ver a ordem jurídica como um todo organizado, nos seus entrelaçamentos verticais — hierarquia — e horizontais —relações de coordenação. Por esse rumo, chegaremos a vislumbrar, finalmente, o direito posto como enorme pirâmide de proposições prescritivas, em que as normas se distribuem numa derivação escalonada.

A doutrina tem aconselhado vários métodos de interpretação. São eles: o literal ou gramatical, o histórico ou histórico-evolutivo, o lógico, o teleológico e o sistemático.

Entendem que o método literal seria aquele em que o intérprete toma em consideração a literalidade do texto, cingindo-se à construção gramatical em que se exprime o comando jurídico, procurando colher as inferências declaratórias que são o escopo do labor interpretativo. O critério histórico-evolutivo requer investigações das tendências circunstanciais ou das condições subjetivas e objetivas que cercaram a produção da norma, esmiuçando a evolução do substrato de vontade que o legislador depositou no texto da lei. Já o método lógico de interpretação jurídica, diz Carlos Maximiliano que consiste em diligenciar o intérprete no caminho de desvendar o sentido das expressões do direito, aplicando o conjunto das regras tradicionais e precisas da lógica formal. O teleológico, por seu turno, tende a acentuar a finalidade da norma, antessupondo o exame da ocasio legis, que teria o condão de indicar a direção finalística do comando legislado. Por fim, o método sistemático, momento em que o intérprete se volta para o sistema jurídico para observar, detidamente, a regra em cotejo com a multiplicidade dos comandos normativos que dão sentido de existência ao direito positivo. E nesse intervalo que o exegeta sopesa os grandes princípios, indaga dos postulados que orientam a produção das normas jurídicas nos seus vários escalões, pergunta das relações de subordinação e de coordenação que governam a coexistência das regras. O método sistemático parte, desde logo, de uma visão grandiosa do direito e intenta compreender a lei como algo impregnado de toda a pujança que a ordem jurídica ostenta.

Pretende a doutrina convencional que a interpretação se faça pela interveniência de todos os métodos, por intermédio de aplicações sucessivas. Ao percorrê-los, terá o intérprete esgotado o estádio declarativo, devendo ingressar na fase integrativa, caso haja topado com a existência de lacunas.

9. A INTERPRETAÇÃO DO DIREITO COMO UM SISTEMA DE LINGUAGEM

Sejamos coerentes com a premissa escolhida. Se fixamos o pressuposto de que o direito positivo é uma camada linguística, vazada em termos prescritivos, com um vetor dirigido ao comportamento social, nas relações de intersubjetividade, nada mais natural que apresentarmos a proposta de interpretação do direito como um sistema de linguagem. E o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem pede a investigação de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática. Só assim reuniremos condições de analisar o conjunto de símbolos gráficos e auditivos que o ser humano emprega para transmitir conhecimentos, ordens, emoções ou formular perguntas. E a linguagem do direito positivo é transmissora de ordens, substanciadas em direitos e deveres garantidos por sanções.

O plano sintático é formado pelo relacionamento que os símbolos linguísticos mantêm entre si, sem qualquer alusão ao mundo exterior ao sistema. O semântico diz respeito às ligações dos símbolos com os objetos significados. Tratando-se da linguagem jurídica, é o modo de referência à realidade: qualificar fatos para alterar normativamente a conduta. E o pragmático é tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos.

Exemplificando, no sistema normativo do direito temos que o aspecto sintático se apresenta nas articulações das normas entre si. É sintática a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária, assim como puramente sintático é o vínculo entre a regra que estipula o dever e a outra que veicula a sanção. De ordem sintática, também, a estrutura intranormativa e, dentro dela, o laço condicional que une antecedente (hipótese) a consequente.

Semântica jurídica é o campo das significações do direito. E o meio de referência que as normas guardam com relação aos fatos e comportamentos tipificados. Essa relação é justamente a ponte que liga a linguagem normativa à conduta do mundo social que ela regula. O aspecto semântico nos leva ao tormentoso espaço das acepções dos vocábulos jurídicos, às vezes vagos, imprecisos e multissignificativos.

Mas, para além do estudo da arrumação dos termos jurídicos dentro da fraseologia da lei (sintaxe) e da pesquisa dos seus significados (semântica), o conhecimento da linguagem do direito supõe a indagação da maneira como os sujeitos a utilizam dentro da comunidade em que vivem (pragmática). Como motivar a conduta, realizando os valores da ordem jurídica, é o grande tema da pragmática.

Interpretar o discurso prescritivo do direito é percorrer esses planos, compondo a significação adequada do produto legislado.

Pertencem ao plano sintático todos os critérios que se detêm no arranjo dos signos jurídicos. A boa disposição das palavras, na frase normativa, é condição para o sentido da mensagem. A chamada interpretação literal é um passo nesse longo caminho, e o método lógico de interpretação também opera no nível da sintaxe. Aliás, a Lógica Jurídica ou Lógica Deôntica se desenvolve a partir das estruturas sintáticas. E não é só isso. Aquele trabalho prévio a que Carlos Maximiliano chama de crítica é igualmente atividade no campo da sintaxe, consistente na verificação da constitucionalidade da regra, da autenticidade do preceito, em função do procedimento legislativo que o teve como resultado, ou da competência do juiz que proferiu a sentença. São todos exercícios que o exegeta faz sob o ângulo sintático.

Não há qualquer exagero no afirmar-se que os problemas relativos à validade das normas jurídicas, à constitucionalidade de regras do sistema, são questões que têm um lado sintático e, em parte, podem ser estudadas no plano da gramática jurídica. Dizem respeito à correta posição que as unidades normativas devem manter no arcabouço do direito.

Por sua vez, situam-se no prisma semântico os importantes estudos das denotações e conotações dos termos jurídicos. Empreendemos atividade semântica quando tratamos das acepções do vocábulo tributo, no Capítulo II deste livro. E fazemos o mesmo sempre que discutimos acerca do sentido da palavra direito, ou do vocábulo obrigação, ou da expressão relação jurídica, e tantas outras que a cada momento estamos compelidos a enfrentar.

Implementa-se a investigação da linguagem pela verificação do plano pragmático. E aqui radicam muitos dos problemas atinentes à eficácia, à vigência e à aplicação das normas jurídicas, incluindo-se o próprio fato da interpretação, com seu forte ângulo pragmático. A aplicação do direito é promovida por alguém que pertence ao contexto social por ele regulado e emprega os signos jurídicos de conformidade com pautas axiológicas comuns à sociedade.

Atingindo esse ponto, não é difícil distribuir os citados métodos de interpretação pelas três plataformas da investigação linguística. Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem tanto no nível semântico quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante-supõe os anteriores. E, assim, considerado o método por excelência.

De qualquer modo, a exegese dos textos legais, para ser completa, tem de valer-se de incursões nos níveis sintático, semântico e pragmático da linguagem jurídica, única forma de chegar-se ao conteúdo intelectual, lembrando-nos sempre que a interpretação é um ato de vontade e um ato de conhecimento e que, como ato de conhecimento, não cabe à Ciência do Direito dizer qual é o sentido mais justo ou correto, mas, simplesmente, apontar as interpretações possíveis.

10. O TEMA DA INTERPRETAÇÃO NA DISCIPLINA DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Colocamo-nos entre aqueles, como Ezio Vanoni, que entendem a integração como pertinente ao processo interpretativo, discordando, todavia, quanto ao feitio desse processo, que se apresenta construtivo e não meramente declaratório.

O art. 108 arrola quatro itens que serão sucessivamente aplicados pela autoridade competente, na ausência de disposição expressa da lei interpretada. O preceito tem endereço certo: a autoridade competente para aplicar a legislação tributária, seja ela o funcionário da Fazenda, seja o órgão judicial que preside o feito. Na verdade, qualquer deles sentir-se-á embaraçado ao ter de empregar a analogia sem levar em consideração os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade. E, da mesma forma, ficarão perplexos ao lançar mão dos outros sem ligá-los aos demais itens. Tudo porque se esqueceu o legislador do Código que essa atividade é complexa, alimentando-se de todos os recursos disponíveis no sistema, que agem simultaneamente sobre o espírito do exegeta.

Tem-se por analogia o expediente de que se serve o aplicador da lei, ao colher em norma que incide em caso semelhante a disciplina jurídica que o sistema positivo não mencionou expressamente. Bom exemplo relata Baleeiro, ao referir-se ao alargamento do conceito de produto industrializado, para efeitos da imunidade do art. 153, § 3º, III, da Constituição Federal, acarretando a inclusão de unidades não previstas na tabela anexa à Lei do IPI, como é o caso dos peixes vivos, especialmente acondicionados para venda.

Adianta-se o § 1º do art. 108 para ressalvar que o emprego da analogia não pode determinar a exigência de tributo não previsto em lei. O corolário é admissível em face da orientação adotada, se bem que, acolhida a outra tese, na qual a integração é parte da interpretação, não estaria havendo criação de direito novo, mas tão-só um ato construtivo de norma jurídica, a partir de enunciados do mesmo texto positivado. Fiquemos, porém, com a dicção prescritiva do CTN.

3. Obrigação tributária principal e acessória; hipótese de incidência e fato gerador da obrigação tributária; sujeição ativa e passiva; solidariedade; capacidade tributária; domicílio tributário.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA.

O fato gerador dos tributos deve se exteriorizar, isto é, tornar-se circunstâncias reais (materiais ou não).

A exteriorização do fato gerador implica em direito ao Fisco de exigir o tributo e no dever do contribuinte de satisfazê-lo, segundo as condições e elementos definidos em lei.

O fato gerador compreende os seguintes elementos: objetivo, subjetivo, espacial, temporal e quantificativo.

O elemento objetivo do fato gerador é a situação descrita na lei que uma vez praticada por alguém, faz nascer a obrigação tributária. Ex.: a prestação de serviço é fato gerador do ISS.

A entrada de produtos estrangeiros no país o fato gerador do imposto sobre a importação.

O elemento subjetivo do fato gerador compreende os sujeitos ativo e passivo da relação jurídica, no caso, a obrigação tributária.

Sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa política titular da competência para criar e exigir tributo.

Sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que praticou a situação fática, de conteúdo econômico, descrita como núcleo do fato gerador.

O elemento espacial do fato gerador se refere ao lugar de ocorrência do fato que fez nascer a obrigação tributária. Ex.: uma construção no Município de São Paulo é fato gerador do ISS para a Prefeitura desse Município.

O elemento temporal do fato gerador é o momento de ocorrência da prática do ato ou fato de conteúdo econômico e aí nasce a obrigação tributária e determina a aplicação da lei vigente a data de sua realização. Ex.: na data do conserto de um automóvel é o momento de ocorrência do ISS sobre ele incidente.

O elemento quantificativo do fato gerador, compreende a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo é a determinação do valor econômico do fato. Ex.: o conserto do automóvel importou em R$ 10.000,00. Essa é a base de cálculo para fins de incidência do ISS.

A alíquota é a percentagem determinada por lei que será aplicada sobre a base de cálculo para se obter o valor do imposto. Por exemplo: 5% sobre o valor de R$ 10.000,00 do conserto do automóvel, determina a quantia de R$ 500,00, a título de ISS.

Continua o CTN:

Art. 116 - Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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:

sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

sendo resolutório a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Concluindo, o fato gerador terá sua definição legal interpretada, abstraindo-se (Art. 118): da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Aldemio Ogliari

APRESENTAÇÃO

O tópico referente à obrigação tributária se apresenta como o que mais inconsistências vocabulares são localizadas pela doutrina crítica, seguido, no enfoque, pelo relativo ao lançamento.

De fato, muito cuidado deve ser empregado em seu estudo, a fim de que sejam afastadas visões simplistas, que se disponham a uma análise puramente de leitura e compreensão literal das mensagens, pois este tema põe-se a merecer mais detido exame. Não se aproxima, de modo algum, por exemplo, ao atinente ao crédito tributário, em que sua abordagem e entendimento são predominantemente manifestos, já a partir de sua imediata leitura.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

1.1 Conceito

Para se compreender o conceito de obrigação tributária, necessário primeiramente analisar algumas noções de obrigação utilizadas no Direito, segundo as lições de Luciano Amaro:

- obrigação no Direito das Obrigações: é a relação jurídica, ou o liame entre credor e devedor, que tem por objeto uma prestação de dar, fazer ou não-fazer;
- obrigação como dever jurídico: significa cada uma das prestações a que uma parte da relação jurídica pode estar adstrita, como a obrigação do mutuário de devolver a coisa que recebeu em mesmo gênero, qualidade e quantidade;
- obrigação como ônus jurídico: trata-se de uma conduta que não é exigida em lei, mas sua prática traz benefícios a quem a realiza.

Para o estudo da obrigação tributária, leva-se em conta a obrigação como relação jurídica, com algumas peculiaridades, que serão estudadas.

Obrigação tributária, portanto, é o liame entre devedor (contribuinte ou responsável) e credor (Fisco), que tem por prestação o tributo ou conduta de natureza tributária consistente em fazer ou não fazer.

1.2 Peculiaridades da obrigação tributária

a) a obrigação tributária segue o regime de Direito Público: como o Direito Tributário é ramo do Direito Público, a obrigação tributária, sendo instituto desta disciplina, deve seguir seu regime;
b) a obrigação tributária é legal ou ex lege: a obrigação em estudo emerge diretamente da lei. Não surge, como as obrigações estudadas em Direito das Obrigações, diretamente da vontade das partes. De se ressaltar que a vontade das partes (sujeito ativo ou passivo) é irrelevante para que surja a obrigação tributária. O comando legal é que faz surgir a obrigação e não há espaço à autonomia da vontade (art. 150, I, CF). Ainda, necessário lembrar que as normas gerais quanto às obrigações tributárias são veiculáveis por lei complementar de competência da União, conforme dispõe o art. 146, III, "b", da Constituição Federal;
c) a prestação da obrigação tributária é indisponível: como a obrigação tributária surge da lei, reveste-se de obrigatoriedade a exigência do cumprimento de sua prestação, quando configurados os pressupostos legais. Não cabe ao agente público dispensar ou "suavizar" seu cumprimento, pois é bem indisponível, pertencente ao Estado. Poderá haver disposição sobre seu objeto apenas se existir disposição de lei neste sentido. (v. "Tributo" no resumo Sistema Constitucional Tributário.) Neste sentido, duas disposições deixam explícita a não-adoção da discricionariedade quanto ao tributo: arts. 3º e 142, parágrafo único, CTN.

I) 2 Obrigação tributária – classificação do CTN

De acordo com o artigo 113 do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária é principal ou acessória. Enquanto a obrigação principal diz respeito ao pagamento do tributo, a obrigação acessória se refere aos instrumentos que a legislação tributária cria a fim de permitir ao Fisco um maior controle da arrecadação e da fiscalização dos tributos.

2.1 Obrigação principal

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador realizado pelo sujeito passivo e tem por objeto o pagamento do tributo (art. 113, §1°, CTN).

A obrigação surge com a ocorrência da conduta em concreto, ou seja, com a subsunção do fato à norma de Direito Tributário (fato imponível) que o classifica como capaz de gerar consequências no campo jurídico, qual seja, a exigibilidade do tributo.

O Código Tributário Nacional considera prestação da obrigação principal o tributo ou a penalidade pecuniária. Para a grande maioria dos doutrinadores, cientistas do Direito Tributário, a penalidade pecuniária, tecnicamente, não poderia estar inserida no conceito de obrigação tributária (art. 3°, CTN), pois não se confunde o tributo, prestação da obrigação tributária, com a penalidade decorrente do não-pagamento de tributo ou de descumprimento de obrigação acessória. A penalidade pecuniária é sanção administrativa, que não tem nada em comum com o tributo; trata-se de matéria estudada pelo Direito Financeiro, que cuida das receitas obtidas pelo Estado (tributo e penalidade são espécies do gênero "receitas derivadas", conforme classificação do Direito Financeiro). Porém, para o CTN, a penalidade pecuniária é objeto da obrigação tributária, pois à época de elaboração do CTN, Direito Financeiro e Direito Tributário se confundiam, como ensina Luiz Antonio Ribeiro, em Direito Tributário.

Ao ler a disposição do art. 113, §3°, do CTN, nota-se que o legislador determina a conversão da obrigação acessória em principal, quanto à penalidade pecuniária, adotando, portanto, a mesma sistemática do art. 113, §1°, do CTN.

Ainda quanto à obrigação principal, cabe alguma observação em relação à última parte do §1°, do artigo 113, do CTN, que contém dispositivo

sobre a extinção da obrigação tributária. A extinção da obrigação principal se dá com a extinção do crédito dela decorrente. Normalmente a extinção do crédito se dá com o pagamento do tributo. Porém, de acordo com o artigo 156, do CTN, existem outras formas de extinção, quais sejam: a compensação, a transação, a remissão, a prescrição, a decadência e a conversão do depósito em renda, dentre outras.

2.2 Obrigação acessória

A obrigação acessória, ou formal, ou instrumental é aquela decorrente da legislação tributária, sem conteúdo pecuniário, que se traduz em prestações positivas ou negativas no interesse da fiscalização ou da arrecadação de tributos (art. 113, §2°, CTN).

As obrigações acessórias objetivam dar meios à fiscalização tributária para que se investigue e controle o recolhimento de tributos. São exemplos a emissão de notas fiscais, a declaração de imposto de renda, os livros fiscais etc.

Caso o sujeito passivo da obrigação tributária não cumpra a obrigação acessória, haverá a imposição de multa punitiva e, conforme exposto no subitem acima, será convertida em obrigação principal para fins de sua cobrança (art. 113, §3°, CTN).

3 Regime jurídico da hipótese e do fato tributário

Cabe esclarecer, a priori, qual o objeto de estudo deste subitem. Adotando-se a nomenclatura utilizada pelo CTN, afirma-se que o objeto de estudo será o "fato gerador", título que recebe o Capítulo II, do Título II, do Livro Segundo deste diploma. Adotando-se denominação mais científica, afirma-se que o objeto de estudo será a hipótese tributária e o fato jurídico tributário.

O CTN utiliza a expressão "fato gerador" para referir-se à situação normativa e fática, já as expressões "hipótese tributária" (hipótese de incidência) e "fato jurídico tributário" (fato imponível) representam, respectivamente, a previsão normativa, abstrata e geral e a concretização, no mundo sensorial, daquilo que foi eleito pelo legislador como "hipótese tributária".

Pelo que se interpreta da leitura do art. 114, do CTN, o legislador, ao tratar do fato gerador, como leciona Paulo de Barros Carvalho,

"...relataria, a um só tempo, a conjugação de duas entidades: um acontecimento que se dá no campo real-social e um conceito que, seletor de propriedades, enuncia quais sejam as condições necessárias e suficientes para que ele possa efetivamente ocorrer."

Assim, "fato gerador" é a ocorrência do fato jurídico tributário que faz surgir a obrigação tributária e, também, a situação definida em lei (hipótese tributária) necessária e suficiente ao surgimento da obrigação tributária principal (art. 114, CTN).

À ocorrência do fato eleito pelo legislador como hipótese tributária dá-se o nome de subsunção ou incidência tributária. A hipótese tributária deve ser analisada de acordo com seus critérios material, espacial e temporal (v. o subitem Hipótese de incidência tributária de caráter genérico ou regra-matriz no texto Lei complementar no direito tributário). Sucintamente, o critério material encerra descrição do comportamento, do núcleo verbal da hipótese tributária, o critério espacial diz respeito ao local em que o fato deve ocorrer, para ser considerado jurídico tributário e o critério temporal revela, segundo o retro citado autor, o "tempo em que se dá por ocorrido o fato" (2000:258).

Além do "fato gerador" da obrigação principal, o CTN, no art. 115, traz conceito de fato gerador da obrigação acessória, que, dado por exclusão e seguindo a interpretação acima adotada, é toda ocorrência que dá (fato jurídico tributário) ou toda situação prevista em lei que tem o condão de dar (hipótese tributária) origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária. São, por exemplo, as normas ou situações concretas que fazem surgir os deveres instrumentais de escriturar livros, emitir notas fiscais, dentre outros.

O art. 116, CTN, cuida do critério temporal do "fato gerador", define o momento em que se considera ocorrido o fato tributário e existentes seus efeitos, nos casos em que não haja disposição de lei em contrário. Distingue entre eventos que se traduzem numa situação de fato (não categorizada como instituto jurídico por outras normas) e numa situação jurídica (com regime e disciplina específicos em outras normas).

Em se tratando de situação de fato, tem-se por ocorrido o fato jurídico tributário no momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios (inc. I, do art. 116, CTN). Em outras palavras, basta a identificação do momento da ocorrência da hipótese prevista em lei pela sua realização material, para que se repute ocorrido o fato jurídico tributário.

Em se tratando de situação jurídica, tem-se por ocorrido o fato jurídico tributário no momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do reito aplicável (inc II, do art. 116, CTN). Assim, dever-se-á averiguar as regras jurídicas pertinentes ao instituto para reputar ocorrido o fato jurídico tributário.

Caso o ato ou negócio jurídico tenha sido praticado para dissimular a ocorrência do fato tributário ou a natureza dos elementos que constituem a obrigação tributária (o fato jurídico tributário realmente ocorreu, porém a sujeição passiva do tributo confere-lhe roupagem diversa), a autoridade administrativa deverá desconsiderá-los, observando procedimento estabelecido em lei ordinária. Essa norma foi acrescentada ao art. 116, do CTN, pela Lei Complementar nº. 104/2001 e nada mais fez que determinar à autoridade administrativa que desconsidere "a aparência em prol da realidade" . Atualmente, rege o assunto a Medida Provisória n°. 66, de 29 de agosto de 2002, em seus arts. 13 e seguintes.

Ainda, quanto a situação jurídica, o CTN dispõe que, em se tratando de ato ou negócio jurídico sujeito a condição suspensiva, reputar-se-á ocorrido o fato tributário assim que implementada a condição (art. 117, I), por sua vez, se se tratar de ato ou negócio jurídico sujeito a condição resolutiva, reputar-se-á ocorrido o fato tributário desde a prática do ato ou realização do negócio (art. 117, II), sendo indiferente que a condição venha ou não ocorrer.

O art. 118, do CTN, cuida da interpretação da hipótese tributária, ou seja, da definição legal do "fato gerador". Determina ao intérprete que se afaste de considerações quanto à validade ou invalidade dos atos efetivamente praticados pela sujeição passiva ou dos efeitos efetivamente ocorridos. É a consagração do princípio do non olet (não cheira), pelo Código Tributário Nacional. A licitude ou ilicitude do negócio praticado (se enquadrado no comando legal) não tem o condão de afastar o surgimento da obrigação tributária.

Em verdade, é esta norma considerada como a mais importante disposição infraconstitucional tributária, denotadora da essência das preocupações impositivas, tributantes: objetividade e frieza na eleição da hipótese.

4 Sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária

Viu-se, até aqui, que a obrigação tributária é a relação jurídica existente entre sujeito ativo e passivo, que tem por objeto o pagamento de tributo e de penalidade pecuniária, também esta conforme o CTN. Cabem, neste tópico, algumas considerações acerca dos sujeitos da obrigação.

4.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária principal ou acessória é o ente que pode exigir seu cumprimento (arts. 119 e 120, CTN). A princípio, somente os entes políticos teriam tal atribuição, exercida nos limites da competência que lhe foi conferida pela Constituição Federal. (v. "Competência" no resumo "Sistema Constitucional Tributário".)

O sujeito ativo da relação obrigacional tributária é também chamado Fisco, Erário, Tesouro ou Fazenda Pública, como bem lembra Luciano Amaro.

O sujeito ativo poderá ser também um ente parafiscal, ou não, ou seja, uma pessoa jurídica de direito público interno, de direito privado, ou uma pessoa física que recebeu por delegação da pessoa política competente poderes para arrecadar e administrar ou não o valor obtido a título de tributo. (v. "Capacidade" e "Parafiscalidade" no resumo "Sistema Constitucional Tributário".)

O artigo 120, do CTN, contém disposição sobre a sucessão e recepção da legislação do sujeito ativo desmembrado: caso haja modificação (desmembramento) na organização político-territorial do ente político, serão atribuídos ao ente que surgir os tributos da pessoa política que sofreu a modificação, assim como sua legislação terá eficácia até que não entre em vigor sua própria legislação. Obviamente, caberão ao novo ente político apenas os tributos que tiverem conexão com seu novo território.

Observa-se que a norma é subsidiária, pois, no mais das vezes, a lei que autoriza a cisão já dispõe neste mesmo rumo, ante o imperativo da anterioridade, a vedar incidência imediata pelas leis do novo ente.

4.2 Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é o devedor obrigado ao pagamento de tributo (ou da penalidade pecuniária sob a já vista ótica do CTN). Sujeito passivo da obrigação tributária acessória é o devedor das prestações de fazer ou não fazer que constituam seu objeto (arts. 121 e 122, CTN).

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa física ou jurídica prevista em lei, que pode ou não ter dado causa ao fato gerador do tributo, mas que deve arcar com o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Poderá, em virtude desta classificação, ser, respectivamente, o contribuinte ou o responsável tributário (art. 121, parágrafo único, incisos I e II, do CTN).

Cabe observar que qualquer convenção, entre as partes, que modifique as disposições da legislação tributária quanto ao sujeito passivo da obrigação não terá eficácia perante o Fisco, o qual, para cobrar o tributo, obedecerá ao princípio da estrita legalidade tributária, atendendo apenas ao que dispõe a lei, eis que exerce atividade plenamente vinculada (arts. 150, I, da CF; 3° e 123, do CTN). Obviamente e então, se lei houver assim autorizando, tanto poderá ocorrer, como o dispõe a ressalva do próprio art. 123, CTN.

4.2.1 Contribuinte

O contribuinte é a pessoa prevista em lei como devedor da obrigação tributária, que realiza o fato gerador, ou se encontra em situação capaz de fazer surgir a relação obrigacional tributária (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

O CTN exige que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador para que seja contribuinte, recebendo, por isso, a denominação de "sujeito passivo direto". Assim, a simples análise do fato gerador da obrigação demonstra quem é o contribuinte, pois é ele que realiza ou se encontra em situação capaz de fazer surgir a obrigação tributária.

Por estar o contribuinte previsto em lei e dar causa ao fato gerador da obrigação tributária, é também denominado "contribuinte de direito", em contraposição à denominação "contribuinte de fato", referente àquele que não é previsto em lei e não deu causa formalmente ao fato gerador, mas suporta o ônus econômico da obrigação tributária (por exemplo, o consumidor final de produtos tributados por via do ICMS).

4.2.2 Responsável tributário

Responsável tributário é um terceiro eleito como devedor da obrigação tributária, que, embora não lhe tenha dado origem, está a ela vinculada (art. 121, parágrafo único, II, e 128, do CTN).

O responsável tributário, ao contrário do contribuinte, não está em relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação tributária e é denominado, portanto, "sujeito passivo indireto". Trata-se de terceiro porque é estranho à relação Fisco-contribuinte, embora esteja a ela vinculado de alguma forma.

Não se trata de contribuinte de fato, como à primeira vista pode parecer, pois, analisando-se o conceito posto acima, nota-se que o responsável tributário é figura prevista expressamente em lei, enquanto o contribuinte de fato não o é. Apenas aproxima-se do contribuinte de direito, por estar previsto em lei, porém não realiza o fato gerador e, por isso, recebe denominação própria de responsável tributário.

A lei opta por eleger o responsável tributário por diversos motivos, dentre eles para viabilizar a incidência do tributo, para simplificar a arrecadação ou para garantir-lhe eficácia, como se dá, ilustrativamente e com frequência, com os empregadores e as instituições financeiras (bancos).

4.2.2.1 Classificações da responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária pode ser classificada, adotando-se o ensinamento de Sacha Calmon Navarro Coêlho, (apud Rubens Gomes de Souza), em:

a) Responsabilidade por transferência: a obrigação tributária surge contra o contribuinte, porém, fato posterior (morte, negócio jurídico, falência, inadimplemento ou insolvência etc) faz com que outro passe a ser o sujeito passivo. São os casos de responsabilidade de terceiros (ou solidariedade), responsabilidade legal e sucessão. Conforme entendimento predominante na Jurisprudência, a responsabilidade será geralmente solidária e haverá alternativa para o Fisco.

A responsabilidade por transferência abarca os seguintes casos:

- responsabilidade legal (art. 128, CTN): a sujeição passiva indireta é estabelecida na legislação específica do tributo, elaborada pelas pessoas políticas – União, Estados, Distrito Federal e Municípios - e normalmente são criados casos de solidariedade (legislação ICMS e ISS, por exemplo), mas nada impede que crie casos de sucessão;
- responsabilidade por sucessão (arts. 129-133, CTN): os responsáveis, neste caso, poderão o ser pessoalmente, como os remitentes, adquirentes de imóveis ou de estabelecimento comercial (fundo de comércio), sucessores e cônjuge-meeiro (até a partilha ou adjudicação, no limite de seus quinhões) e o espólio (até a abertura da sucessão); ou solidariamente, como a sociedade resultante de fusão, transformação ou incorporação, e o sócio ou espólio que continua a atividade da empresa após sua extinção.

Ocorre a sucessão , como bem leciona Luciano Amaro :

"quando o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão. Tratando-se de obrigação cujo cumprimento independe de providência do sujeito ativo, cabe ao sucessor adimpli-la; se depende de providência do sujeito ativo (lançamento), já tomada, compete-lhe também satisfazer o direito do credor. Se falta esta providência, cabe-lhe aguardá-la e efetuar o pagamento, do mesmo modo que o faria o sucedido".

Quanto aos bens imóveis, o artigo 130, do CTN, dispõe que a obrigação transfere-se ao adquirente, mas, se houver prova de quitação no título de aquisição, fica o adquirente exonerado da responsabilidade (ou seja, a subrogação subjetiva comporta exceção). Se se tratar de arrematação em hasta pública, a sucessão ocorre sobre o preço (subrogação objetiva), ou seja, no preço estão embutidos os valores devidos a título de tributo pelo antigo proprietário (art. 130, parágrafo único, CTN).

No caso de transferência de fundo de comércio, se o alienante cessar a atividade comercial, a responsabilidade será integral do adquirente. Caso o alienante continue a atividade no mesmo ou outro ramo de comércio ou a inicie dentro de seis meses, a responsabilidade do adquirente será subsidiária (CTN, art. 132).

- responsabilidade de terceiros ou responsabilidade por solidariedade (art. 134, CTN): ocorre tal responsabilidade quando qualquer das pessoas ali apontadas se envolve com o fato tributário, comissiva ou omissivamente, e o contribuinte não tem condições de por ele responder.

Apesar de todo responsável tributário ser terceiro, pois não está diretamente ligado à relação entre Fisco e contribuinte, o CTN confere este enunciado a apenas uma de suas Seções.

São verdadeiros casos de responsabilidade solidária como entende o STJ (posição que favorece o Fisco). Há parte da doutrina e entendimento do STF que a considera subsidiária ou supletiva, pois somente seria aplicável no caso de impossibilidade de exigir-se cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte (posição que favorece o responsável tributário).

A estes terceiros (responsáveis tributários) não se aplicam penalida-

des, exceto as de caráter moratório e quando a lei assim o punir, como na figura do parágrafo único, do art. 134, CTN.

Quando estes terceiros ou, ainda, mandatários, diretores ou gerentes de pessoa jurídica agirem com excesso de poder, extrapolando totalmente das suas atribuições, responderão pessoalmente, ou seja, a responsabilidade será integralmente sua. O STJ já entendeu haver, nesse caso, responsabilidade por substituição, pois o contribuinte desde o início estaria excluído da relação, nascida com o ato praticado pelo terceiro que excedeu os poderes que lhe foram conferidos ou desobedeceu a comando de lei.

b) Responsabilidade por substituição: ocorre quando a lei atribui a responsabilidade, desde o nascimento da obrigação, a pessoa diversa da que realizou o fato gerador. A responsabilidade será exclusiva do substituto tributário. Ocorre nas hipóteses de tributo retido na fonte – IR, ISS, IOF e contribuições previdenciárias, bem assim na criticada "substituição tributária para frente", quanto ao ICMS.

Cabe, neste momento, breve consideração sobre o fenômeno da substituição tributária para frente (art. 150, §7°, CF – introduzido pela Emenda Constitucional n° 3/93): em regra, o tributo é retido na fonte após a ocorrência de seu fato gerador, porém, em certas atividades, nas quais a prática da sonegação se mostra corrente, é possível a cobrança do tributo sem que tenha ocorrido o fato gerador, presumindo-se sua ocorrência futura.

Um bom exemplo é o ICMS retido na fonte pelo distribuidor, em relação ao fato gerador (venda do produto distribuído), que ocorrerá posteriormente.

Nesse caso, deve-se garantir ao substituto a devolução preferencial do que foi retido indevidamente, na hipótese de não-ocorrência do fato gerador.

Roque Antonio Carraza considera tal previsão inconstitucional, pois viola o princípio da segurança jurídica e, consequentemente, viola cláusula pétrea da Constituição Federal (arts. 5°, caput e 60, § 4°, IV, da CF). O STF, que antes da EC n° 3/93 era pela inconstitucionalidade deste fenômeno, decide atualmente pela sua admissibilidade, por razões de política fiscal e por haver expressa disposição constitucional.

4.2.3 Solidariedade no CTN

"Cuida-se de solidariedade passiva, ou seja, de situações em que duas ou mais pessoas podem apresentar-se na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, obrigando-se cada uma pela dívida tributária inteira" (arts.124 e 125, do CTN).

Conforme o CTN, são solidariamente obrigadas:

- as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal: trata-se de norma geral, aplicável a todos os tributos, mesmo que não previstos na legislação específica. O interesse comum é situação de fato que somente em cada caso pode ser analisado, como, por exemplo, o marido e a esposa casados em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda;
- as pessoas que são expressamente designadas em lei: trata-se de hipóteses definidas na lei específica do tributo, como em situações de condomínio ou composse, ilustrativamente, conforme a vontade do legislador.

Quando presente a solidariedade, o CTN determina que não haverá benefício de ordem, isto é, o Fisco não precisa obedecer a uma sequência para exigir o cumprimento da obrigação tributária (art. 124, parágrafo único, CTN), muito comum na esfera privada.

Os efeitos da solidariedade tributária passiva, caso não haja disposição em contrário, estão postos no artigo 125, CTN:

- o pagamento por inteiro da obrigação, feito por um dos devedores, extingue a obrigação;
- se houver isenção ou remissão objetiva, todos os obrigados serão exonerados; caso haja isenção ou remissão subjetiva (que leve em conta aspectos pessoais de um dos obrigados), os outros coobrigados arcarão com o pagamento do tributo excluída a parte que competiria ao beneficiado pela remissão ou isenção.

Quanto ao prazo prescricional, dispõe o CTN que sua interrupção em relação a um dos obrigados favorece ou prejudica a todos. Luciano Amaro, em Direito Tributário Brasileiro, ensina que tal disposição pode ser aplicada a todos os prazos extintivos, sendo cabível, inclusive, nos prazos decadenciais. Conforme inúmeros acórdãos do STJ, esta regra aplica-se aos casos de responsabilidade tributária por transferência, eis que se está a cuidar da solidariedade no pólo passivo, sem distinção, a priori, entre contribuinte e responsável.

4.2.4. Sujeito passivo e sanções pecuniárias

"Designa-se por sanção tributária a relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um ato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração."

As espécies de sanções tributárias são: as penalidades pecuniárias, a apreensão de mercadorias, documentos e veículos em função de irregularidades verificadas, apreensão de mercadorias provenientes de descaminho, entre outras.

As penalidades pecuniárias podem ser:

a) de caráter moratório: impõem-se pelo atraso, são os juros de mora e a multa de mora. Os juros moratórios são compensatórios, pois têm por finalidade ressarcir o atraso e são simples ou não-capitalizáveis, pois não incidem juros sobre juros. A multa tem por finalidade punir o atraso e pode ser progressiva no tempo. A penalidade moratória é exigida no pagamento espontâneo (não há autuação, mas a mora ocorreu) e também quando há auto-de-infração (autuação do Fisco e mora). A lei específica do tributo é que determina os juros e a multa aplicáveis;
b) de caráter não-moratório: é a multa punitiva, que visa a penalizar a prática de evasão fiscal, gênero que se expressa através da fraude (concebida como meio ilícito através do qual o sujeito passivo omite a situação tributável) ou da sonegação (enfocada como meio ilícito através do qual o sujeito passivo procura recolher tributo com o valor menor do que o devido). Não se confunde a evasão fiscal com a elisão fiscal, que, como consagrado, é meio lícito para não se pagar o tributo, ou pagar valor reduzido, no qual se buscam as lacunas da lei para tanto.

Observe-se que a correção monetária do valor não é sanção. Representa apenas atualização do valor da dívida, para conservar o valor aquisitivo da moeda. Foi instituída pela Lei nº 4.357/64. Sua dispensa equivale ao perdão (parcial) da dívida, que só pode ocorrer através de autorização legal.

A infração tributária (pressuposto de aplicação da sanção) pode advir do não- pagamento do tributo, bem como do não-cumprimento de deveres instrumentais ou formais.

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infração tributária independe de intenção do agente ou do responsável, da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato (art. 136, CTN) – há, portanto, a responsabilidade objetiva.

Nos artigos 136 a 138, do CTN, o legislador abandonou as classificações de responsável e contribuinte e passou a cuidar do sujeito passivo em relação à infração, desprezando sua relação com o fato gerador do tributo (critério utilizado para diferenciar o responsável do contribuinte). Infrator tanto poderá ser o responsável tributário, quanto o contribuinte, que descumpram as disposições da legislação tributária.

Aliás, critica-se até a nomenclatura de localização das referidas normas, pois de "crédito tributário", mesmo, não tratam.

A responsabilidade por infrações poderá ser excluída pela denúncia espontânea ou autodenúncia (art. 138, CTN), que ocorre quando o sujeito passivo da obrigação declara ao Fisco a prática de infração à legislação tributária. Não incide a multa moratória, mas tão-somente os juros. Algumas leis específicas dos tributos prevêem a possibilidade de cobrança da multa, porém o Poder Judiciário tem, reiteradamente, decidido no sentido de que

não é devida, conforme expressa disposição do CTN. A confissão do infrator deverá ser feita antes do início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização relativa à evasão implicada, pois, se realizada posteriormente, perderá seu caráter de espontaneidade.

Por conseguinte, muito se tem alvejado a novel redação do art. 155-A, §1°, do CTN, que somente não ocasionou maiores reflexos por força da ressalva inaugural que positiva.

4.3 Domicílio tributário

Em Direito Tributário, o domicílio, em regra, é o de eleição do sujeito passivo. Poderá, de seu turno, o legislador de cada pessoa política fixar, na lei específica do tributo, conforme as regras gerais do CTN, o domicílio tributário. Estas regras servem para fixar o local do recebimento e pagamento do tributo, bem como fixar e dirimir conflitos de competência, como ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho.

Na falta de eleição por si, quanto às pessoas naturais, considera-se domicílio tributário a sua residência habitual ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de suas atividades (art. 127, I, CTN).

Quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou firmas individuais, o lugar da sede (ex: IR) ou, em relação aos fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento (ex: ICMS) (art. 127, II, CTN).

Quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições, no território da entidade tributante (art. 127, III, CTN).

Caso essas regras não sirvam para determinar o domicílio tributário, pode ser fixado pelo lugar da situação dos bens (forum rei sitae), quando recair o tributo sobre bem imóvel, ou o lugar dos fatos ou atos (loci) (art. 127, §1°, CTN).

Ainda, dá-se à Administração o poder-dever de, fundamentadamente, recusar a eleição de domicílio de difícil acesso, aplicando-se, nesta hipótese, as regras acima (forum rei sitae ou loci) (art. 127, §2°, CTN).

FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

O fato gerador é uma expressão utilizada em Direito tributário que representa um fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

Alguns doutrinadores do direito tributário propõem distinguir fato descrito na hipótese legal (hipótese de incidência) e fato imponível. Nesse sentido, a definição do saudoso mestre Geraldo Ataliba é precisa: "Tal é a razão pela qual sempre distinguirmos estas duas coisas, denominando hipótese de incidência ao conceito legal (descrição legal, hipotética de um fato, estado de fato, ou conjunto de circunstâncias de fato) e fato imponível, efetivamente acontecido num determinado tempo ou local, configurando rigorosamente a hipótese de incidência".

O Código Tributário Nacional do Brasil (CTN) utiliza a expressão fato gerador tanto no momento que se refere ao que Geraldo Ataliba chamou de hipótese de incidência tanto quanto ao fato imponível, deixando para que o intérprete da norma reconheça o significado referido segundo o contexto em que se encontra.

O CTN faz menção ao fato gerador nos artigos 114 e 115. De acordo com o texto do artigo 114 do CTN, fato gerador da obrigação principal é a hipótese definida em lei como necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária.

Por sua vez, o artigo 115 diz que fato gerador da obrigação acessória é a hipótese que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Espécies de fato gerador

Fatos geradores podem ser:

simples - constituídos de um só elemento

complexos - constituídos por um conjunto de fatos

instantâneos - quando se consuma em momento dado

periódicos - quando seu ciclo de formação se completa dentro de um determinado período de tempo - como por exemplo, no caso do Imposto de Renda (anual).

Isenção

Quer dizer, o fato em si é tributável mas a lei, e somente a lei, dispensa o pagamento do tributo que seria devido, excluindo-o do campo de incidência.

Imunidade

É a não-incidência determinada pela Constituição (art. 150, VI) dirigida tanto ao sujeito como ao objeto. Na imunidade constitucional, a incidência nem deve ser cogitada pelo legislador, portanto, sequer se expressa em lei.

FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA
Texto extraído do Jus Navigandi
http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6128

Roberto Wagner Lima Nogueira

mestre em Direito Tributário, professor do Departamento de Direito Público das Universidades Católica de Petrópolis (UCP), procurador do Município de Areal (RJ), membro do Conselho Científico da Associação Paulista de Direito Tributário (APET)

1. Apontamentos gerais.

Ricardo Lobo Torres (1) lembra que,

O CTN e a maior parte da doutrina brasileira empregam a expressão "fato gerador" para designar assim a situação abstrata definida em lei como a sua ocorrência no plano concreto. Em língua portuguesa não há expressões que indique, sem ambiguidade, a dimensão normativa e a concreta do fato gerador.

Aliás, segundo ele

em outros idiomas a expressão também é ambígua: fait générateur em francês, hecho imponible em espanhol e fattispècie em italiano compreendem simultaneamente o abstrato e o concreto. Só o alemão, pela sua opulência vocabular, possui dois termos distintos: Tatbestand, que é a situação genérica, e Tatsache, que corresponde ao fato concreto; mas a legislação e a doutrina germânicas, apesar disso, confundem muitas vezes os dois conceitos.

Em nosso livro Fundamentos do Dever Tributário, nos valemos ao revés de "fato gerador" da expressão fatispécie econômica, como representativa daquele fato que se realiza no mundo concreto, e que ao realizar-se, é juridicizado pela norma tributária. (3)

Amílcar Falcão (4) sustenta ser o fato gerador da obrigação tributária um fato jurídico em sentido estrito, afirmando não ser ele para o Direito Tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico. Neste sentido, ainda segundo o mesmo Amílcar Falcão, o fato gerador constitui-se em um critério, um índice ou um indício para aferição da capacidade econômica ou contributiva dos sujeitos aos quais se atribui. Em outras palavras, em sua essência o fato gerador é um fato econômico, ao qual o direito empresta relevo jurídico.

Porém, alerta Falcão, o fato gerador não é simplesmente um fato econômico, dizer isso, seria incorrer em erro. Os fatos políticos, econômicos, sociais em geral, ou mesmo do mundo físico, quando juridicizados pelo Direito passam a conceituar-se como fatos jurídicos.

Entretanto, o que é interessante frisar na dicção de Amílcar Falcão, é que o aspecto do fato gerador que o legislador tributário considera importante para qualificá-lo é a sua idoneidade ou aptidão para servir de ponto de referência, de metro, de indicação para que se afira a capacidade econômica ou contributiva do sujeito passivo da obrigação tributária.

Para Adílson Rodrigues Pires "fato gerador" é, portanto,

qualquer manifestação positiva e concreta da capacidade econômica das pessoas, observada pelo legislador tributário, que a ele atribui qualidade bastante para provocar o nascimento da obrigação tributária principal, quando se verificar, na prática, a sua ocorrência.

De Alagoas, sobressaem importantes estudos de Marcos Bernardes de Mello, — profundo conhecedor da obra de Pontes de Miranda — a respeito do fato jurídico (fato gerador) na teoria geral do direito. Escreve Marcos Bernardes de Mello:

No trato do direito há necessidade de que tenhamos sempre essa distinção entre o fático, enquanto apenas fático, e o jurídico, que é constituído pelo fático já adjetivado pelas normas jurídicas, porque, conforme refere Pontes de Miranda (Tratado de Direito Privado, I 3-4) por falta de atenção aos dois mundos muitos erros se cometem e, o que é mais grave, se priva a inteligência humana de entender, intuir e dominar o direito.

Discorrendo sobre o fato gerador nominando-o como suporte fático assinala Pontes de Miranda (8)

o suporte fático da regra jurídica, isto é, aquele fato, ou grupo de fatos que o compõe, e sobre o qual a regra jurídica incide, pode ser da mais variada natureza: por exemplo, a) o nascimento do homem, b) o fato físico do mundo inorgânico, c) a doença (...) É incalculável o número de fatos do mundo, que a regra jurídica pode fazer entrar no mundo jurídico – que o mesmo é dizer-se tornar fatos jurídicos. Já aí começa a função classificadora da regra jurídica: distribui os fatos do mundo em fatos relevantes e fatos irrelevantes para o direito, em fatos jurídicos e fatos ajurídicos.

Ou, na linguagem de Marcos Bernardes de Mello,

quando aludimos a suporte fático estamos fazendo referência a algo (= fato, evento ou conduta) que poderá ocorrer no mundo e que, por ter sido considerado relevante, tornou-se objeto da normatividade jurídica. Suporte fático, assim, é um conceito do mundo dos fatos e não do mundo jurídico, porque somente depois que se concretizam (= ocorram) no mundo os seus elementos, é que, pela incidência da norma, surgirá o fato jurídico e, portanto, se poderá falar em conceitos jurídicos.

O aspecto material (fato-indício de riqueza), é um dado fático fundamental para compositura do fato gerador, e sua ausência influi na própria existência ou inexistência do fato jurídico tributário, isto é, em caso da presença real do aspecto material do fato gerador, dá-se a suficiência do fato gerador e por conseguinte, a incidência da norma tributária, cujo efeito é o surgimento do fato jurídico tributário, que por sua vez produz como eficácia jurídica o nascimento do dever tributário, que é uma relação obrigacional como já vimos de ver.

No caso inverso, ou seja, inexistência do aspecto material do fato gerador, dá-se a insuficiência do fato gerador e por consequência, não ocorre a incidência da norma tributária, e não há falar-se em fato jurídico tributário e muito menos em obrigação tributária.

2. Fato gerador e base de cálculo.

O fato gerador é o aspecto material da hipótese de incidência tributária. Junto com a base de cálculo forma aquilo que Paulo de Barros Carvalho chama de tipologia tributária (10). Segundo o CTN em seu art. 4º, a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador. Porém, acrescentamos a base de cálculo a este raciocínio com supedâneo nos arts. 145, § 2º e 154, I, ambos da CF, que demonstram a importância da base de cálculo, e logo, da tipologia tributária como critério constitucional para determinação da natureza do tributo. Ouçamos Paulo de Barros Carvalho,

No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferençar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies.

Já para Alfredo Augusto Becker é a base de cálculo confere a natureza jurídica do tributo e não o binômio fato gerador/base de cálculo como quer Paulo de Barros Carvalho. Ouçamos Becker,

104. CRITÉRIO OBJETIVO E JURÍDICO PARA DETERMINAÇÃO DA NATUREZA JURÍDICA (gênero e espécie) DO TRIBUTO – Demonstrar-se-á que o critério objetivo e jurídico é o da base de cálculo (base imponível). Este, sempre e necessariamente, é o único elemento que confere o gênero jurídico do tributo. Noutras palavras, ao se investigar o gênero jurídico do tributo, não interessa saber quais os elementos que compõem o pressuposto material ou quais as suas decorrências necessárias, nem importa encontrar qual o mais importante daqueles elementos ou decorrências. Basta verificar a base de cálculo; a natureza desta conferirá, sempre e necessariamente, o gênero jurídico do tributo.

Para Geraldo Ataliba a base de cálculo, chamada por ele de base imponível, é uma perspectiva dimensível do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeatur.

3. Funções da base de cálculo.

Para Paulo de Barros Carvalho são três: 1)- função mensuradora: medir as proporções econômicas do fato gerador; 2)- função objetiva: compor a específica determinação da dívida articulando-se com a alíquota; 3)- função comparativa: confirmar ou infirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

É de alvitre frisar ainda com relação a base de cálculo, que a norma tributária ao mesmo tempo em que juridiciza por qualificação o fato gerador tornando-a fato jurídico tributário, também juridiciza a base de cálculo deste mesmo fato gerador por quantificação, visando medir o quantum a ser tributado através da avaliação da base de cálculo.

Explicando mais: a norma tributária irradia plexos de juridicizações, ou seja, por um lado juridiciza a materialidade do fato gerador ocorrido no mundo real (qualificação jurídica), e por outro lado, juridiciza a mesma materialidade, só que desta feita, colhendo-a por outra perspectiva, quantificando a base de cálculo (quantificação jurídica), mensurando a grandeza econômica do fato gerador que sofreu o impacto da incidência.

Discorrendo sobre os plexos de juridicizações irradiados pela norma tributária, leciona Paulo de Barros Carvalho, a base de cálculo projeta-se sobre a mesma porção factual, recortada no suporte fáctico pela hipótese tributária (Fjt), mensurando o fato que sofreu o impacto da incidência (Fbc). A parcela comum, no caso do imposto, há de ser a atividade do particular ou de alguém a ele assimilado, de tal modo que tanto o enunciado da hipótese, como o da base convirjam para o mesmo ponto. Tratando-se de taxa, em que se requer, com assomos de absoluta necessidade, uma atuação do Estado, seja ela expressa na prestação de serviços públicos ou no exercício de poder de polícia, o enunciado da base de cálculo deverá coincidir com o factum da atuação estatal, previsto no antecedente normativo, dimensionando-lhe de alguma forma e por algum padrão compatível.

Reafirmando mais. A perspectiva dimensível da base de cálculo há de ser uma medida efetiva do fato gerador, recolhida como tal pela norma tributária. Não será qualquer porção, ainda que retirada do mesmo fato gerador, que servirá como aspecto quantificador, é imprescindível do ponto de vista, inclusive, constitucional, que haja uma perfeita conexão entre o fato gerador descrito pela hipótese tributária e a grandeza econômica recortada do próprio fato gerador para servir como base de cálculo do tributo.

Vale aqui o chamamento de Geraldo Ataliba,

Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponível a renda de seu titular. Tal situação - essencialmente teratológica - configuraria um imposto sobre a renda, e não sobre o patrimônio".

Reconhecendo a importância do estudo da quantificação da base de cálculo para o estudo da natureza do dever tributário, Rubens Gomes de Souza foi rigoroso quando disse que, se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não se poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponda à definição de sua incidência. Assim, um imposto sobre vendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor de seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto sobre vendas e consignações, mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio.

Continua Rubens Gomes de Souza,

Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas, quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, a natureza jurídica do tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última, fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras, que com ela não tenham relação, ou que dela não decorrem necessariamente.

Diante destas citações de Rubens Gomes de Souza, resta clara a aproximação de seu pensamento ao de Alfredo Augusto Becker, conferindo à base de cálculo o caráter de elemento decisivo para definição da natureza tributária da obrigação compulsória.

Reflexões desta natureza trazem à tona a importância do estudo destas duas proposições seletoras do real — para o conhecimento da natureza jurídica do dever tributário — quais sejam ? A que qualifica o fato gerador e a que quantifica a base de cálculo deste mesmo fato gerador.

4. Fato gerador e capacidade contributiva.

São conceitos inseparáveis para legitimidade do nascimento da obrigação tributária. O fato gerador há que observar a capacidade contributiva do contribuinte, e lembremos mais uma vez, que a capacidade contributiva é distinta da capacidade econômica; esta é um plus em relação aquela.

José Marcos Domingues de Oliveira bem observa que os tributos no ordenamento jurídico brasileiro ou são fundados na capacidade contributiva (capacidade econômica) ou são graduados pela capacidade contributiva dos contribuintes.

É advertência dele

"O princípio da capacidade contributiva, enquanto pressuposto e critério de graduação e limite do tributo, aplica-se não só ao imposto mas também às demais espécies tributárias, pois em todas elas trata-se de retirar recursos econômicos dos particulares para transferi-los ao setor público. É a sua força econômica que dirá da possibilidade do seu concurso para a manutenção do Estado.

Os tributos fundados (cujas fatos geradores são índices de riqueza econômica) na capacidade contributiva são: os impostos, as contribuições sociais, os empréstimos compulsórios e as contribuições de melhorias. Os tributos graduados pela capacidade contributiva são as taxas (de serviço e de polícia).

Os tributos fundados na capacidade contributiva, sofrem a incidência do princípio já na própria descrição do fato gerador que será sempre um vender mercadoria, ser proprietário de imóvel, obter vantagem imobiliária etc. Os tributos fundados na capacidade contributiva também podem ser graduados por ela, como sói acontecer nas alíquotas diferenciadas (seletividade do IPI), progressividade do imposto de renda, do IPTU etc.

Já os tributos graduados pela capacidade contributiva, são exceções à regra geral de que o fato gerador é um fato econômico (fato do contribuinte), isto porque, as taxas têm como fato gerador um fato da administração pública (fato do Estado) — o serviço público, e não uma manifestação de riqueza do contribuinte — razão pela qual o princípio da capacidade contributiva repercute na graduação da quantificação do correspondente dever tributário (vejamos alguns exemplos de graduação na qualificação da fatispécie de taxas, no dizer de Domingues de Oliveira: bases de cálculo ou alíquotas variáveis em função de situações subjetivas do contribuinte, conexas com o custo dos serviços públicos, como a área do estabelecimento do contribuinte sujeito a licença de localização ou inspeção, o número de cômodos de imóvel residencial do contribuinte destinatário de coleta de lixo ou esgoto domiciliar, a sofisticação de equipamento sujeitos a registro ou aferição, etc).

Consentâneo com as premissas até agora adotadas (qual seja: a capacidade econômica influencia todos os tributos do ordenamento jurídico), é também o entendimento de Flávio Bauer Novelli, quando acentua:

Como se sabe, tanto na doutrina quanto na jurisprudência, assim nacional como estrangeira (e entre nós, assinale-se, a despeito da imperfeita dicção do preceito constitucional), parece prevalecer a opinião segundo a qual estão sujeitos ao limite constitucional da capacidade contributiva, todos os tributos, e, por conseguinte, também a taxa.

Nesta direção, para Flávio Bauer Novelli, os tributos materialmente se fundam, não na regra da vantagem individual, mas, no princípio da proporcionalidade e igualdade de sacrifício, em suma, fundam-se, substancialmente, no princípio da capacidade contributiva, ou seja, no princípio da aptidão econômica do sujeito para suportar a carga tributária.

Apesar de presente em todos os tributos do sistema nacional, consoante já visto, a capacidade contributiva se manifesta com maior plenitude na fato gerador impostos, porquanto estes possuem como fato gerador um fato do contribuinte, i.e, fatos/eventos ou condutas que são indicadores de um signo presuntivo de riqueza independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

5. Classificações do fato gerador.

Os fatos geradores em função do tempo de sua ocorrência podem ser classificados em:

1) Instantâneo, num único ato ou contrato, ou operação realizada, que a cada vez que realizada no mundo real, implica a realização de um fato gerador. Repete-se tantas vezes quantas essas situações materiais se repetirem no tempo. A lei nova não poderá incidir, portanto, sobre os fatos geradores instantâneos. Ex: IR retido na fonte, ICMS, imposto sobre importações.
2) Periódicos, sua realização se põe ao longo de um espaço de tempo, não ocorrem hoje ou amanhã, mas sim durante um longo período de tempo, ao término do qual se valorizam "n" fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. Ex: Imposto sobre a renda.
3) Continuado, sua realização se dá de forma duradoura, e pode manter-se estável ao longo do tempo, a matéria tributável tende a permanecer, existindo hoje e amanhã. Ex: IPTU, IPVA. O ITBI é de fato gerador instantâneo e não continuado.

Paulo de Barros Carvalho critica essa classificação do fato gerador em função do tempo de sua ocorrência, sustentando que todos os fatos geradores são instantâneos. (23)

falar em "fatos" que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento, seja ele físico, químico, sociológico, histórico, político, econômico, jurídico ou biológico, acontece em certas condições de espaço e tempo (instante).)

6. O fato gerador é uma "situação definida em lei" art. 114 do CTN. Há ausência do elemento vontade na formação do fato gerador tributário.

Não é em vão a advertência do CTN, quando diz que o fato gerador é uma situação definida em lei, ou quando novamente, deste feita no art. 126, acentua que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil das pessoas naturais etc.

Isto se justifica na medida em que, como lembra Alfredo Augusto Becker a ausência de vontade é traço marcante do fato gerador tributário, muito embora não seja marca específica do fato jurídico tributário, havendo também avolitividade em fatos jurídicos de outros ramos do direito, e.g, no Direito Civil, os fatos jurídicos stricto sensu (nascimento, morte, inundação, frutificação etc). Entretanto, apesar de não ser especificidade do direito tributário, a avolitividade do fato jurídico tributário é traço marcante do mesmo

Agora cabe uma ressalva, no que tange a infração tributária, muito embora o CTN em seu art. 136 diga tratar-se de "responsabilidade objetiva que independe da intenção do agente", tal assertiva não é roborada pela doutrina e nem pela jurisprudência , ambas entendem que haverá nos casos de infrações a legislação tributária a análise, sim, do elemento vontade. Mas, este assunto é caso a ser esgrimado quando tratarmos dos "ilícitos tributários" e não agora, quando estamos a abordar a avolitivida-

de do fato gerador do tributo, que como diz o CTN em seu art. 3º é um fato gerador lícito.

Sabemos que a fato gerador tributário é um conjunto de fatos sobre o qual incide a norma tributária. Neste sentido a eventual participação volitiva do ser humano, com o objetivo de concretizá-la ou não, pela sua não essencialidade para composição do fato gerador deve ser abandonada como dado fático excessivo, ou seja, a vontade é dado que sobeja na fato gerador tributário.

No plano de uma classificação dos fatos jurídicos, a fato gerador após a incidência, não pode ser classificado como sendo um negócio jurídico, mas, sim, um fato jurídico tributário.

Aliás, isto foi bem salientado por Amílcar de Araújo Falcão, quando disse que,

É o fato gerador um fato jurídico em sentido estrito. Pode exprimir-se a mesma ideia afirmando não ser ele, para o Direito Tributário, um ato jurídico de conteúdo negocial ou um negócio jurídico.

O fato jurídico tributário mais se aproxima de um fato jurídico stricto sensu, porquanto embora decorrente de conduta humana, o fato econômico resultante a ele sobreleva, porque para o direito tributário, a conduta prevista no fato gerador é sempre avolitiva (a vontade é juridicamente irrelevante) para os fins da incidência tributária.

Diferentemente de um ato jurídico — onde o cerne de seu suporte fático é a vontade, isto é, a vontade como elemento essencial, vontade traduzida em conduta que se objetiva realizar, em geral, um interesse em obter uma consequência vantajosa para quem a pratica, no caso do fato jurídico stricto sensu — a vontade é irrelevante para a constituição do fato gerador tributário.

É que o nascimento do dever tributário, diferente das obrigações de direito privado, prescinde de manifestação de vontade da parte que se obriga (ou do credor) no sentido de dar-lhe origem. A vontade manifestada na prática de certos fatos, eleitos como fatos geradores da obrigação tributárias, é abstraída.

É Luciano Amaro quem nos oferece os comentários que seguem,

O indivíduo pode querer auferir renda e não querer pagar imposto (ou até mesmo ignorar a existência do tributo); ainda assim surge a obrigação, cujo nascimento não depende nem da vontade nem do conhecimento do indivíduo. Aliás, independe, também, de estar o sujeito ativo ciente do fato que deu origem à obrigação. É óbvio que o efetivo cumprimento da obrigação tributária vai depender de as partes tomarem conhecimento da existência do vínculo. O que se quer sublinhar é que o nascimento da obrigação não depende de nenhuma manifestação de vontade das partes que passam a ocupar os pólos ativo e passivo do vínculo jurídico. Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação.

A vontade somente existe na obrigação tributária no sentido de ser o homem livre e racional, e praticar atos discricionários, mas jamais no sentido que lhe empresta o direito privado, de algum objetivo ser buscado, de um sujeito se obrigar por manifestação consciente de sua vontade, necessidade ou interesse. Não há opção entre vender uma mercadoria e pagar ICMS, ou vender e "não pagar o imposto". Há, isto sim, livre vontade em relação à realização do fato gerador (aceitar herança, industrializar, vender, importar ou exportar, auferir rendimentos, etc), mas não em relação ao efeito tributário desencadeante de pagar tributo.

Conforme nos lembra Carlos Celso Orcesi da Costa, a dúvida shakesperiana não se aplica: é pagar ou pagar...

Por isto Antonio Berliri já verberou: a vontade é absolutamente irrelevante em direito tributário.

Fica patente a avolitividade do fato gerador tributário, ou em outras palavras, a fato gerador juridicizado se transforma em fato jurídico tributário stricto sensu, fato jurídico para cuja constituição a vontade é elemento irrelevante. É por isso que dispõe o artigo 126 do Código Tributário Nacional, verbis:

"A capacidade tributária 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".

A avolitividade do fato gerador justifica também a dicção do art. 114 do Código Tributário Nacional, quando diz que, o fato gerador da obrigação tributária principal é a situação definida em lei...". Situação significa fato, conjunto de fatos, vale dizer, toda e qualquer ocorrência decorrente ou não da vontade, repita-se, para o direito tributário a conduta prevista no fato gerador é avolitiva.

Assim, voltando ao artigo 126 do Código Tributário Nacional, se a vontade é irrelevante para a formação do fato gerador, não há por que se exigir capacidade jurídica de alguém como condição para que seja sujeito passivo de obrigação tributária.

Os artigos do Código Tributário Nacional já mencionados (114 e 126) revelam que a obrigação tributária prescinde do elemento volitivo em sua gênese, isto é, ela nasce por força da incidência, que pressupõe norma e fato gerador avolitivo.

Cabem aqui as palavras de Hugo de Brito Machado,

Nos atos jurídicos em geral a vontade é elemento essencial. Por isto a lei exige para a validade dos atos jurídicos o agente capaz. Agente que tenha vontade juridicamente válida. Como na formação da obrigação tributária não participa o ato, mas simplesmente o fato em sentido estrito, acontecimento considerado apenas em seu aspecto objetivo, e natural que a capacidade jurídica seja irrelevante na formação do vínculo obrigacional tributário.

São entendimentos desta ordem, que justificam o porquê de se tributar os rendimentos auferidos em atividade ilícita (e,g, jogo de bicho, manutenção da casa de prostituição etc), é que a hipótese normativa do imposto de renda (art. 43 do CTN) é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, portanto, é irrelevante para norma tributária do IRPQN o elemento vontade de praticar o ato ilícito, ou noutro dizer, o fato gerador do imposto de renda não agasalha a ilicitude do ato praticado pelo infrator, a hipótese normativa vê aquele 'ato' como um 'fato', um fato avolitivo para os fins tributários, é o direito criando suas realidades.

7. Momento da ocorrência do fato gerador e tributação de atos ilícitos.

O art. 116 do CTN quer sinalizar o momento em que se considera ocorrido o fato gerador (nascida a obrigação tributária por força da incidência) e existentes os seus efeitos.

Tratando-se de situação de fato, tem-se como exemplo: a saída de mercadoria do estabelecimento no caso do ICMS (a traditio só vai ocorrer no domicílio do destinatário), a entrada no território nacional no Imposto de Importação, a entrega do serviço no ISS. Tratando-se de situação jurídica, tem-se como exemplo atos ou negócios jurídicos (propriedade, posse ou sua transmissão) ao revés de uma circunstância material qualquer como acontece na situação fato (entrega das chaves, prova da posse efetiva etc). Sendo pendente o ato ou negócio aplica-se o art. 117.

O art. 118 do Código Tributário Nacional estatui,

A definição do fato gerador é interpretada abstraindo-se: I- a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II- dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.

Raticado o ato jurídico ou celebrado ou negócio que a lei tributária erigiu em fato gerador, está nascida a obrigação tributária para com o Fisco. E essa obrigação subsiste independentemente da validade ou invalidade do ato. O fato gerador ocorreu e não desaparece do ponto de vista fiscal. Pouco importa, para a sobrevivência da tributação sobre determinado ato jurídico, a circunstância de ser ilegal, imoral, ou contrário aos bons costu-

mes.

Vale o princípio, usado por Hensel e citado no Brasil por Amílcar de Araújo Falcão (33) do non olet, da famosa resposta do Imperador Vespasiano - "Não cheira !", pondo a moeda no nariz do seu filho Tito que lhe reprovava a tributação das cloacas (mictório público). Para Amílcar Falcão,

Quis o imperador romano desse modo significar que o dinheiro não tem cheiro, importando essencialmente ao Estado o emprego que faça do seus tributos e não a circunstância de reputar-se ridícula ou repugnante a fonte de que provenham. Claro está que, na sua versão atual, as expressões perderam o conteúdo cínico da anedota, para se penetrarem de alto sentido ético, qual o de procurar atingir isonomicamente a capacidade econômica do contribuinte sem preconceitos falsos ou ingênuos pruridos de sentimentalismo piegas quanto à licitude da atividade que constitua fato gerador do tributo.

Na verdade para os efeitos tributários o que sobreleva não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam, como assevera Aliomar Baleeiro,

Deve admitir-se, pensamos, a tributação de tais atividades eticamente condenáveis e condenadas. O que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com elas se locupletam. Do ponto de vista moral, parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos exigidos das atividades ilícitas, úteis e eticamente acolhidas.

Alfredo Augusto Becker com absoluta precisão oferece-nos alguns exemplos de quando é possível a tributação de atos ilícitos. Vejamos dois casos de possibilidade de tributação de atos ilícitos segundo Becker,

1º. Quando a hipótese de incidência tem como elemento integrante um efeito jurídico de um fato jurídico, porém a ilicitude deste fato não impede a irradiação do efeito jurídico. Ex: morte por suicídio é fato jurídico ilícito. Entretanto, a ilicitude deste fato não impede a irradiação dos efeitos jurídico consistente na transmissão de propriedade para os herdeiros do suicida. Em consequência, realiza-se a hipótese de incidência do imposto de transmissão de propriedade "causa mortis".

2º. Se o elemento integrante da hipótese de incidência fosse um ato humano então a hipótese de incidência poderá realizar-se ainda que tal ato humano venha acontecer ilícito. Ex: imposto de renda sobre remuneração de serviços médicos, advocatícios, engenheiros etc. Nestes casos, haverá a realização da hipótese de incidência tributária do imposto de renda, ainda que a prestação dos serviços venha a ser ilícita (exercício ilícito da advocacia ou medicina, etc).

Informações bibliográficas:

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Fato gerador da obrigação tributária . Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 546, 4 jan. 2005. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6128>. Acesso em: 27 fev. 2009.

SUJEIÇÃO ATIVA E PASSIVA. SOLIDARIEDADE. CAPACIDADE TRIBUTÁRIA.

Sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária

Viu-se, até aqui, que a obrigação tributária é a relação jurídica existente entre sujeito ativo e passivo, que tem por objeto o pagamento de tributo e de penalidade pecuniária, também esta conforme o CTN. Cabem, neste tópico, algumas considerações acerca dos sujeitos da obrigação.

Sujeito ativo

O sujeito ativo da obrigação tributária principal ou acessória é o ente que pode exigir seu cumprimento (arts. 119 e 120, CTN). A princípio, somente os entes políticos teriam tal atribuição, exercida nos limites da competência que lhe foi conferida pela Constituição Federal. (v. "Competência" no resumo "Sistema Constitucional Tributário".)

O sujeito ativo da relação obrigacional tributária é também chamado Fisco, Erário, Tesouro ou Fazenda Pública, como bem lembra Luciano Amaro.

O sujeito ativo poderá ser também um ente parafiscal, ou não, ou seja, uma pessoa jurídica de direito público interno, de direito privado, ou uma pessoa física que recebeu por delegação da pessoa política competente poderes para arrecadar e administrar ou não o valor obtido a título de tributo. (v. "Capacidade" e "Parafiscalidade" no resumo "Sistema Constitucional Tributário".)

O artigo 120, do CTN, contém disposição sobre a sucessão e recepção da legislação do sujeito ativo desmembrado: caso haja modificação (desmembramento) na organização político-territorial do ente político, serão atribuídos ao ente que surgir os tributos da pessoa política que sofreu a modificação, assim como sua legislação terá eficácia até que não entre em vigor sua própria legislação. Obviamente, caberão ao novo ente político apenas os tributos que tiverem conexão com seu novo território.

Observa-se que a norma é subsidiária, pois, no mais das vezes, a lei que autoriza a cisão já dispõe neste mesmo rumo, ante o imperativo da anterioridade, a vedar incidência imediata pelas leis do novo ente.

Sujeito passivo

O sujeito passivo da obrigação tributária principal é o devedor obrigado ao pagamento de tributo (ou da penalidade pecuniária sob a já vista ótica do CTN). Sujeito passivo da obrigação tributária acessória é o devedor das prestações de fazer ou não fazer que constituam seu objeto (arts. 121 e 122, CTN).

O sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa física ou jurídica prevista em lei, que pode ou não ter dado causa ao fato gerador do tributo, mas que deve arcar com o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Poderá, em virtude desta classificação, ser, respectivamente, o contribuinte ou o responsável tributário (art. 121, parágrafo único, incisos I e II, do CTN).

Cabe observar que qualquer convenção, entre as partes, que modifique as disposições da legislação tributária quanto ao sujeito passivo da obrigação não terá eficácia perante o Fisco, o qual, para cobrar o tributo, obedecerá ao princípio da estrita legalidade tributária, atendendo apenas ao que dispõe a lei, eis que exerce atividade plenamente vinculada (arts. 150, I, da CF; 3° e 123, do CTN). Obviamente e então, se lei houver assim autorizando, tanto poderá ocorrer, como o dispõe a ressalva do próprio art. 123, CTN.

Solidariedade

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.

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.

Capacidade Tributária

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.

Capacidade tributária é a aptidão para figurar no pólo ativo (direito de cobrar, sendo portanto sujeito ativo) ou passivo (dever de pagar, sendo portanto sujeito passivo) da obrigação tributária. A depender do pólo ocupado, nos referimos a ela como "capacidade tributária ativa", ou "capacidade tributária passiva".

A capacidade tributária passiva alcança todas as pessoas sujeitas à incidência tributária em razão de sua atividade ou situação. Esta capacidade independe da capacidade civil.

Caso o contribuinte seja considerado tributariamente incapaz, a responsabilidade tributária pode ser compartilhada (ou atribuída) a outras pessoas, de acordo com a legislação.

DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO.

O DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO E SUAS IMPLICAÇÕES:

1 - INTRODUÇÃO

De início, impende ressaltar que não se pode olvidar que o espírito do legislador constituinte ao concretizar a proteção da casa como asilo inviolável do individuo, estava protegendo a vida íntima e a dignidade da pessoa humana.

Nesse sentido, pensa-se que a melhor interpretação é a de que o vocábulo "casa" refere-se tão-somente ao domicílio da pessoa física, não podendo ser estendido ao domicílio da pessoa jurídica e tão pouco aos escritórios de contabilidade das empresas.

Porém, esta não é a opinião do mestre Prof. Alexandre de Moraes, que corroborando com o entendimento esposado pelo STF, confere interpretação extensiva ao texto constitucional, para abranger na proteção domiciliar, qualquer escritório de índole profissional.

Outra não é a tese esposada por nomes como, Ives Gandra Martins e Sacha Calmon Navarro Coelho.

Ousamos discordar da posição adotada pelos doutos juristas, esposando o entendimento de que é exagerada a equiparação. Em sentido diametralmente oposto nos colocamos para defender que tal equiparação é uma afronta aos princípios da razoabilidade e do bom senso, que devem permear todo o sistema jurídico do país.

A pertinência do tema justifica-se, ainda, no contexto atual, em que se proliferam as empresas de fachada, criadas exclusivamente para efetivação dos crimes relacionados à corrupção, que é o principal câncer da República, além dos crimes relacionados à ordem tributária.

2 - DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO

Apenas para recordar, vale citar o código civil, que assim preceitua:

Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.

No que tange à pessoa jurídica de direito privado, que é a que nos interessa no presente estudo, o domicílio é o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.

O conceito de domicílio em relação à pessoa jurídica de direito privado pelo CTN, constante do seu art. 127, não difere do constante no código civil.

A proteção dada pela CF em seu art. 5º à casa da pessoa física é que não pode ser confundida com o domicílio da pessoa jurídica.

Afinal, o domicílio civil é a residência da pessoa física, guardião da sua individualidade e da sua intimidade. Refúgio da vida privada do cidadão e lar sagrado, berço primeiro da família, que é a célula maior da sociedade, enquanto o domicílio tributário não pode ser chamado de "casa", pois não é RESIDÊNCIA e sim centro de uma atividade empresarial de cunho econômico financeiro, com inúmeras relações jurídicas produtoras de reflexos nos campos não só econômico e financeiro, mas também social e trabalhista da vida em sociedade.

Tal importante centro de atividades necessita estar sob o poder de polícia do Estado, dependendo de autorização de funcionamento do poder público, ressalvada é claro a proteção contra eventuais abusos por parte do poder público a serem corrigidas pela mão forte do poder judiciário.

Embora seja um tema árido e de pouca investigação doutrinária, o tema DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO apresenta uma enorme importância prática, especialmente quando da abertura das empresas, gerando uma série de polêmicas entre fisco e contribuintes.

Após a concessão da Inscrição e a obtenção de um bloco de notas fiscais por parte de pessoas inescrupulosas, quase sempre a empresa desaparece, sem deixar a menor possibilidade de cobrança dos créditos tributários pelo Estado, uma vez que seu capital social é apenas fictício e os sócios não passam de "laranjas".

Toda e qualquer fraude, seja ela tributária ou não, que envolva uma entidade empresarial, começa quando da obtenção de sua respectiva inscrição no cadastro de contribuintes.

Uma simples vistoria física da sede da empresa pode impedir o nascimento de futuras empresas de "fachada", isto é, empresas que passarão a existir apenas do ponto de vista formal, mas nunca do ponto de vista material ou de fato. Há necessidade da adequação física do estabelecimento ao objetivo social da empresa, não se concebendo a criação de empresas etéreas, fantasmas, sem nenhum lastro, cujo patrimônio real se resuma a uma mesa e um telefone, sob o argumento da terceirização. É neste exato momento, que se inicia a discussão, sendo muitos os argumentos contra o indeferimento da Inscrição Estadual, tais como, o conceito de estabelecimento com base no código civil, a livre iniciativa prevista na Constituição da República, a liberdade do exercício profissional, o princípio da legalidade, entre outros questionamentos e elucubrações com vistas à alteração do entendimento fiscal a respeito da liberdade de se eleger o domicílio da empresa, obtendo-se a pretendida Inscrição Estadual.

Tal tema assume relevância muito especial, no momento atual, em que se discute o propalado "custo Brasil", em que precisamos nos modernizar e avançar no crescimento econômico, com o necessário desapego à burocracia e a busca constante da simplificação e da celeridade da administração pública, sendo um desafio real, dotar o Estado Brasileiro de uma agilidade e de uma eficiência maior.

Segundo estatísticas, mais de 50% das empresas encerram suas atividades nos primeiros 13 meses após a sua abertura.

Dentro deste universo de pessoas empreendedoras que ficaram frustradas por expectativas não confirmadas, existe uma grande quantidade de pessoas mal intencionadas, que usam empresas de fachada para viabilizar as mais variadas fraudes.

Uma nota fiscal pode ser comparada a uma folha de cheque em branco, assinado, com fundos generosos, pois pode gerar crédito de imposto para outra empresa, ou, até mesmo, gerar empenhos de despesas em prefeituras e outros órgãos públicos de maneira graciosa, sangrando os cofres públicos de maneira impiedosa.

Realmente não é fácil separar o joio do trigo. Em que pese a força dos argumentos supracitados, contra a não liberação da IE por parte do fisco, acreditamos ser perfeitamente possível conciliar a celeridade necessária, com a eficiência pretendida, sem que para isso, tenhamos que abrir mão do poder de polícia do Estado, abrindo brecha para a criação de "empresas de fachada", que irão desencadear inúmeras formas de corrupção, fraudes e prejuízos à nação como um todo.

Senão; vejamos: O Estabelecimento, embora seja considerado, nos moldes do art. 1142 do CC, como o complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária, prescinde realmente de um conjunto material de bens, podendo ser constituído por direitos e negócios jurídicos compatíveis com a sua natureza.

Os princípios da livre iniciativa, elencados no art. 170 da CF, ao lado da livre concorrência e do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, prevêem também a função social da propriedade e assegura o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

A liberdade do exercício profissional, esculpido no inciso XIII do art. 5º da CF, também ressalva o atendimento das qualificações que a lei estabelecer.

Por fim, o atendimento ao princípio da legalidade, encontra respaldo firme e seguro no CTN, o qual transcrevemos abaixo, apenas para recordar:

SEÇÃO IV
Domicílio Tributário

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.

§ 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.

§ 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.(grifamos).

Ora, o parágrafo segundo, confere um poder (dever) discricionário à autoridade fiscal, pois sempre que o domicílio eleito impossibilitar ou sequer dificultar a arrecadação ou a fiscalização do tributo, DEVE tal autoridade recusar o domicílio de eleição. Tal recusa, quando da vistoria para fins de concessão ou não da Inscrição Estadual, importa em indeferimento do processo, até que o contribuinte apresente um objetivo social compatível com o domicílio apresentado, ou pelo contrário, apresente um local fisicamente compatível com o seu objetivo social, pois não se nos afigura possível, que uma indústria siderúrgica vá funcionar numa sala de 30 metros quadrados no décimo andar de um prédio, na área central de Belo Horizonte.

Acrescente-se ainda, que o mero escritório administrativo de contatos comerciais, não irá necessitar de Inscrição Estadual para o seu normal funcionamento. Afinal de contas, uma empresa pode ter sua sede em um endereço e escritórios de representação em diversos outros endereços sem que haja mudança do seu domicílio tributário.

A legítima preocupação com redução da burocracia não pode servir de falso argumento para se atacar a vistoria prévia a cargo da autoridade fiscal, quando da abertura de uma empresa. O Excesso de papéis e documentos prejudica apenas o empresário honesto, pois, carimbos, documentos, declarações, atestados, comprovantes, alvarás e entrevistas é o "ponto forte" de todo e qualquer estelionatário.

O único momento em que o Fisco pode agir preventivamente é no momento da concessão da Inscrição Estadual. Após a abertura da empresa o Fisco só pode agir após a fraude concluída.

Isto, óbvio, quando se trata de empresa de fachada, uma vez que, quando ocorre de fato a instalação da empresa, o poder de polícia de fiscalizar as atividades, registros contábeis, livros e etc..., ainda permanece irretocável. Entretanto, lamentavelmente, pouca ou nenhuma importância se tem dado ao controle cadastral. O cadastro de contribuintes é maltratado por todas as esferas de governo, ao contrário de uma empresa privada, onde o cadastro de clientes é tratado como a "menina dos olhos" da sua gerência.

Agir preventivamente é muito mais econômico do ponto de vista financeiro e muito mais eficiente do ponto de vista administrativo.

Impedir que uma empresa de fachada de ser criada é muito mais fácil do que buscar a reparação posterior.

Aliás, a reparação posterior, na maioria das vezes, não é possível, pois são empresas em nome de sócios sem nenhum lastro econômico, o que torna impossível uma execução judicial, por ausência de bens patrimoniais.

São comuns sócios fantasmas com CPF's falsos, empregados rurais analfabetos que sequer sabem que seus nomes estão sendo usados, entre outras fraudes e simulações usadas, por meio da orientação de profissionais competentes da área, tais como, advogados, contadores, etc.

3 - ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL

Quase sempre que a doutrina e a jurisprudência tratam do assunto, refere-se somente à proteção do domicílio, dando uma exagerada equiparação do domicílio tributário ao domicílio residencial, dando guarida ao abuso de direito, pois enquanto o domicílio residencial é "o seu lugar no mundo", o domicílio tributário deve atender a inúmeros compromissos negociais. Tal preocupação, aflige todas as entidades sindicais ligadas ao Fisco em todo o país, conforme informativo abaixo transcrito, in verbis:

"Sindicato critica entendimento do STF sobre domicílio tributário"

Em meados de abril, a 2ª Turma do Supremo Tribunal Federal considerou em processo que nem a polícia judiciária, nem o Ministério Público, nem a administração tributária, nem quaisquer outros agentes públicos podem ingressar em domicílio alheio sem ordem judicial, ou sem o consentimento de seu titular, "com o objetivo de proceder a qualquer tipo de diligência probatória ou apreender objetos que possam interessar ao poder público".

A decisão, que tem como relator o ministro Celso de Mello, acabou por favorecer o contador português Luiz Felipe da Conceição Rodrigues, que teve deferido o pedido de habeas corpus, assim como anulados os processos penais contra ele, desde a denúncia.

O ministro Celso de Mello considerou que as provas contra o empresário e contador foram obtidas com transgressão à garantia constitucional da inviolabilidade domiciliar. Para o representante do STF, a proteção constitucional reservada ao domicílio abrange também o local onde alguém exerce atividade profissional.

Para a presidente da DEN, Maria Lucia Fattorelli, "é altamente preocupante o conteúdo do habeas corpus decidido pelo STF, alterando a definição de domicílio tributário inserida no Código Tributário Nacional. A expressão do relator, de que a administração tributária não tem o direito de ingressar em escritórios de contabilidade sem mandado judicial, também fere o disposto na atual legislação e não observa nossas prerrogativas", explica.

O art. 127 do CTN, relativo ao domicílio tributário, estabelece que:

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.

§ 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.

§ 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.

O diretor de Estudos Técnicos, Pedro Onofre, lembra que o artigo 195 do CTN afirma que "para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los".

"Considerando o entendimento do ministro, realmente fica bastante limitada a atividade fiscal, uma vez que, caso não haja o consentimento do contribuinte, fica proibido qualquer acesso à empresa, considerando-se que a ela também se estende o dispositivo constitucional referente ao domicílio", esclarece Pedro Onofre.

O Unafisco Sindical tem o mesmo entendimento do Ministério Público Federal, segundo o qual diligência fiscal, com apoio policial, realizada sem mandado judicial nos escritórios contábeis da empresa e sem a concordância do acusado, não transgrediu o artigo 5º, XI, da Constituição Federal, de que "a casa é asilo inviolável do indivíduo", uma vez que o conceito de domicílio não é tão amplo para se estender até a empresa ou escritório de contabilidade, como o ministro opinou."

É pacífico naquela Corte o entendimento de que os escritórios e locais fechados ou de acesso restrito ao público são protegidos pela referida norma constitucional, inclusive vedando o exercício do poder de polícia.

Resta claro que o problema não reside na letra da Lei, mas sim na cultura de quem a interpreta. O intérprete é o espírito da letra. É o intérprete da norma que confere força ou tibieza ao direito positivo, pois a letra sem o exegeta é morta.

O Supremo Tribunal Federal concluiu, no HC 79512, pela prevalência do domicílio, assim considerado o escritório da empresa, frente ao poder de polícia, conforme trecho da ementa a seguir transcrito com negrito inexistente no original:

EMENTA: Prova: alegação de ilicitude da prova obtida mediante apreensão de documentos por agentes fiscais, em escritórios de empresa - compreendidos no alcance da garantia constitucional da inviolabilidade do domicílio - e de contaminação das provas daquela derivadas: tese substancialmente correta, prejudicada no caso, entretanto, pela ausência de qualquer prova de resistência dos acusados ou de seus prepostos ao ingresso dos fiscais nas dependências da empresa ou sequer de protesto imediato contra a diligência.

Conforme o art. 5º, XI, da Constituição - afora as exceções nele taxativamente previstas ("em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro") só a "determinação judicial" autoriza, e durante o dia, a entrada de alguém - autoridade ou não - no domicílio de outrem, sem o consentimento do morador. 1.1. Em consequência, o poder fiscalizador da administração tributária perdeu, em favor do reforço da garantia constitucional do domicílio, a prerrogativa da auto-executoriedade. 1.2. Daí não se extrai, de logo, a inconstitucionalidade superveniente ou a revogação dos preceitos infraconstitucionais de regimes precedentes que autorizam a agentes fiscais de tributos a proceder à busca domiciliar e à apreensão de papéis; essa legislação, contudo, que, sob a Carta precedente, continha em si a autorização à entrada forçada no domicílio do contribuinte, reduz-se, sob a Constituição vigente, a uma simples norma de competência para, uma vez no interior da dependência domiciliar, efetivar as diligências legalmente permitidas: o ingresso, porém, sempre que necessário vencer a oposição do morador, passou a depender de autorização judicial prévia. (....). Marcelo Lyra de Almeida

4. Sistema Tributário Nacional: princípios gerais; limitações ao poder de tributar; tributos de competência da União (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições diversas); tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições para custeio do regime previdenciário); tributos de competência dos Municípios e do Distrito Federal (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições para custeio do regime previdenciário e contribuição para custeio do serviço de iluminação pública); repartição das receitas tributárias.

Da Tributação e do Orçamento
CAPÍTULO I
DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL
Seção I
DOS PRINCÍPIOS GERAIS

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002)

Seção II
DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

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 profissional 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; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 75, de 15.10.2013)

§ 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)

§ 2º - A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 7.º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Seção III
DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É 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.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do caput: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos: (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Seção IV
DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1.º O imposto previsto no inciso I: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal

II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicilio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas opera-

ções relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a"

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 5º As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

§ 6º O imposto previsto no inciso III: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Seção V
DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

§ 1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II:

I - não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrente de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Seção VI
DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o art. 153, § 4º, III; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Regulamento)

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará: (Vide Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados quarenta e oito por cento na seguinte forma: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989) (Regulamento)

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (Vide Lei Complementar nº 62, de 1989) (Regulamento)

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

d) um por cento ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007)

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados. (Regulamento)

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no art. 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 44, de 2004)

§ 1º - Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos arts. 157, I, e 158, I.

§ 2º - A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º - Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no art. 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

II - ao cumprimento do disposto no art. 198, § 2º, incisos II e III.(Incluído pela Emenda Constitucional nº 29, de 2000)

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos arts. 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os

montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

PROVA SIMULADA

1. Não são espécies de tributo:
a) Impostos e tarifas;
b) Taxas e impostos;
c) Tarifas e multas;
d) Multas e contribuição de melhoria.

2. Considerando a definição de tributo feita em lei, não se pode afirmar que o tributo é:
a) Uma prestação pecuniária compulsória;
b) Cobrado por uma atividade administrativa plenamente vinculada;
c) Uma prestação em moeda ou em algo equivalente;
d) Sanção por ato ilícito.

3. A natureza jurídica específica do tributo decorre:
a) Do fato gerador da respectiva obrigação;
b) Da determinação constitucional;
c) Das características formais adotadas pela lei;
d) Da denominação legal do produto da sua arrecadação.

4. A vedação constitucional da cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, é conhecida como:
a) Princípio da anuidade do tributo;
b) Princípio do exercício financeiro;
c) Princípio da legalidade tributária;
d) Princípio da anterioridade.

5. Os princípios tributários são:
a) Abstrações jurídicas com função indicativa;
b) Opções político-constitucionais com função de orientação;
c) Indicativos formais para o Código Tributário Municipal;
d) Limitações constitucionais ao poder de tributar.

6. A imunidade dos templos religiosos compreende a vedação de:
a) Instituir todo e qualquer tributo;
b) Instituir apenas os impostos;
c) Instituir apenas as taxas;
d) Instituir apenas as tarifas.

7. O princípio da imunidade recíproca não se aplica:
a) Quando houver pagamento de tarifa pelo usuário;
b) Na cobrança de imposto de renda;
c) No imposto sobre serviço de qualquer natureza;
d) No ICMS, quando houver a chamada "guerra fiscal".

8. É vedado à união instituir isenção sobre:
a) Imposto de renda;
b) Imposto sobre a propriedade territorial rural;
c) Imposto predial e territorial urbano;
d) Imposto sobre produtos industrializados;

9. É uma exação desvinculada de qualquer contraprestação estatal, decretada exclusivamente em função do jus imperii do estado:
a) Taxa pelo poder de polícia;
b) Contribuição de melhoria;
c) Imposto predial e territorial urbano;
d) Taxa de iluminação pública.

10. O tributo é extrafiscal, quando:
a) Seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o estado;
b) Seu principal objetivo é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação;
c) Objetiva a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do estado;
d) Seu principal objetivo é a arrecadação das tarifas e preços públicos

Acerca dos princípios que norteiam o sistema tributário nacional, julgue os itens a seguir.
Assinale: C = certo; E = errado

11. A capacidade contributiva é medida, exclusivamente, pela disponibilidade financeira das pessoas.

12. O princípio da capacidade contributiva, a que alude a Constituição Federal (CF), tem como destinatário imediato o legislador ordinário das pessoas políticas.

13. O princípio da legalidade irrestrita determina que alguns tributos sejam criados por meio de lei.

14. O princípio da uniformidade é regra que se aplica exclusivamente à União.

15. O princípio da não utilização de tributo com efeito de confisco dá-se, principalmente, pela falta de correspondência entre a punição de um ato ilícito e a cobrança de um tributo.

Julgue os itens que se seguem acerca da vigência e da aplicação da legislação tributária.

16. Os atos normativos expedidos pela autoridade administrativa entram em vigor na data de sua assinatura, salvo disposição de lei em contrário.

17. As decisões dos órgãos singulares ou colegiados de jurisdição administrativa, quanto aos efeitos normativos, entram em vigor 30 dias após a data da sua publicação, salvo disposição em contrário.

18. Os dispositivos de lei que instituem os tributos, sejam quais forem, começam a vigorar no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a sua publicação.

19. Os tratados e as convenções internacionais em vigor devem ser respeitados pela legislação tributária que lhes sobrevierem.

20. O princípio da anterioridade não se aplica a todos os tributos.

21. As leis que instituem contribuições parafiscais e impostos extraordinários estão dispensadas da exigência de que sua aplicação se dê apenas no exercício seguinte ao da sua publicação.

Julgue os itens subsequentes acerca da competência tributária.

22. Os estados e os municípios têm competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico.

23. A instituição de taxas de serviços públicos é de competência tributária comum entre os entes da Federação.

24. É legalmente facultado à pessoa jurídica de direito público o exercício de sua competência tributária.

25. A CF criou os tributos possíveis de serem instituídos pelos entes da Federação, sendo proibida a criação de outros.

Uma unidade da Federação, para incrementar suas receitas tributárias, concedeu benefício fiscal no pagamento de ICMS, por meio de lei ordinária específica. Julgue os itens seguintes, com relação a essa situação hipotética.

26. A unidade da Federação pode conceder qualquer benefício fiscal de sua competência, independentemente de acordo firmado com os demais estados.

27. O ICMS é o único tributo que depende de acordo entre as unidades da federação para que se possa conceder tal benefício.

28. A remissão tributária pode ser concedida para o ICMS, sem o acordo entre as unidades da Federação.

29. O ato de concessão do benefício fiscal sem autorização no CONFAZ é considerado nulo.

30. É necessário que a concessão de qualquer benefício fiscal tenha sido estimada no anexo de metas fiscais da Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO).

31. A lei que concede o benefício fiscal só poderá ser aplicada após haver a compensação das receitas renunciadas, como reza a Lei de Responsabi-

lidade Fiscal (LRF), no caso em que não tenha sido considerada na estimativa de receita da lei orçamentária.

Julgue os itens de 32 a 40 acerca da ICMS.

32. Os estados têm competência tributária exclusiva para legislar sobre a concessão de benefícios fiscais ao ICMS.

33. Os estados podem alterar a base de cálculo do tributo de ICMS por meio de lei complementar estadual.

34. Isenção concedida ao ICMS não precisa aguardar o exercício seguinte para ter aplicação, desde que cumpra todos os requisitos constitucionais e legais dela exigidos.

35. As alíquotas do ICMS interestadual são estabelecidas pelo estado que recebe as mercadorias, para poder cobrar a diferença entre essa e a alíquota interna.

36. A alíquota interestadual de ICMS, via de regra, é menor que a alíquota interna de determinados estados.

37. De acordo com a legislação tributária específica, aplicável ao ICMS, é possível a concessão de parcelamento do crédito tributário, independentemente do CONFAZ.

38. O parcelamento do crédito tributário vencido de ICMS é possível até mesmo para contribuintes que foram pegos pelo fisco por condutas fraudulentas.

39. A não-emissão de documento fiscal hábil que comprove a operação tributável, em que seja devido o tributo de ICMS, e o não-recolhimento do mesmo no prazo estabelecido em lei podem caracterizar o crime contra a ordem tributária, apenas se se constatar o dolo do contribuinte e não a culpa pelo evento.

40. O lançamento feito pelos contribuintes do ICMS é denominado direto, pois é realizado pelo próprio contribuinte.

41. O exercício do poder de polícia, pelo Estado, havendo lei instituidora, autoriza a cobrança de:
a) taxa;
b) imposto;
c) contribuição de melhoria;
d) contribuição especial;
e) empréstimo compulsório.

42. É elemento essencial da definição de tributo, como estabelecido no Código Tributário Nacional:
a) ser sanção de ato ilícito;
b) constituir a sua atividade administrativa plenamente discricionária;
c) estar submetido à reserva legal;
d) ser pago com a prestação de serviços;
e) constituir prestação pecuniária alternativa.

43. A seletividade, em função da essencialidade do produto, é critério para fixação de alíquotas do imposto sobre:
a) importação;
b) produtos industrializados;
c) renda e proventos de qualquer natureza;
d) exportação;
e) serviços de qualquer natureza.

44. O tributo, cuja alíquota pode ser alterada pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, é o imposto sobre:
a) venda a varejo de combustíveis líquidos e gasosos;
b) propriedade Territorial Rural;
c) operações de crédito, câmbio e seguro relativas a títulos ou valores mobiliários;
d) grandes fortunas;
e) renda e proventos de qualquer natureza.

45. O Município de Cuiabá não pode cobrar o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana relativo ao prédio de propriedade da União, onde está instalada a Delegacia da Receita Federal, em face da Constituição estabelecer a:
a) personalização do imposto;
b) capacidade contributiva;
c) isenção tributária;
d) imunidade tributária;
e) não incidência legal.

46. O nascimento da obrigação tributária se dá com a ocorrência do(a):
a) lançamento;
b) base de cálculo;
c) hipótese de incidência;
d) previsão abstrata em lei;
e) fato gerador.

47. Contribuinte é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo:
a) e quem deve pagá-lo em face de previsão em lei;
b) quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
c) e quem efetivamente o paga;
d) e quem paga na condição de responsável tributário;
e) e quem mesmo sendo terceira pessoa desvinculada do fato gerador, a lei lhe atribua tal condição.

48. Sob o ponto de vista da capacidade tributária passiva, o menor de 16 anos:
a) é relativamente incapaz;
b) é absolutamente incapaz;
c) é capaz;
d) a sua capacidade tributária dependerá de estar representado por tutor, curador ou pais;
e) a sua capacidade tributária fica condicionada à assistência dos pais.

49. A extinção do crédito tributário através do encontro de contas, até a correspondente quantia, quando o sujeito ativo e o sujeito passivo sejam credores e devedores recíprocos, denomina-se:
a) remissão;
b) transação;
c) consignação em pagamento;
d) compensação;
e) pagamento.

50. A autoridade administrativa tributária poderá requisitar força policial, no exercício da fiscalização, quando:
a) for vítima de embargo ou desacato no exercício de suas funções;
b) se sentir desprestigiada pelo contribuinte;
c) for expressamente autorizada por seus superiores hierárquicos;
d) desejar dar demonstração de força ao contribuinte;
e) tiver dificuldades para exercer suas atividades.

51. A denominação legal, ou nomen juris, de um tributo:
a) determina a natureza jurídica do mesmo;
b) é irrelevante para qualificar sua natureza jurídica;
c) é fundamental para caracterizar a natureza jurídica apenas das taxas;
d) diz respeito somente aos tipos de impostos federais;
e) é relevante para determinação da natureza jurídica das contribuições.

52. Em face da Constituição Federal, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem as seguintes características:
a) universalidade e progressividade;
b) generalidade e seletividade;
c) cumulatividade e essencialidade;
d) não-cumulatividade e seletividade;
e) progressividade e seletividade.

53. A concessão, pela União, de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio de desenvolvimento entre as regiões do País:
a) decorre do princípio da generalidade tributária;
b) é vedada, por contrariar o princípio da uniformidade;
c) é admitida pelo sistema constitucional tributário brasileiro;
d) justifica legalmente a instituição, pela União, de isenções de tributos municipais;
e) opõe-se ao princípio da não-cumulatividade tributária.

54. A vedação absoluta ao poder de tributar de certas pessoas ou de certos

bens, estabelecida na Constituição Federal, caracteriza a:
a) não-incidência legal;
b) isenção;
c) equidade;
d) imunidade;
e) remissão.

55. As limitações constitucionais ao poder de tributar devem ser reguladas por meio de:
a) lei complementar;
b) lei ordinária;
c) resolução do Senado Federal;
d) decreto-legislativo;
e) decreto regulamentar.

56. Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas tributárias entram em vigor, salvo disposição em contrário:
a) 30 (trinta) dias após sua publicação;
b) na data da sua assinatura;
c) somente após sua regulamentação;
d) 60 (sessenta) dias após sua publicação;
e) na data de sua publicação.

57. A observância, pelo contribuinte, das normas complementares às leis tributárias:
a) exclui a imposição de penalidades;
b) não exclui a cobrança de juros de mora;
c) não exclui a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo;
d) não exclui a pena de perda da mercadoria;
e) autoriza o não pagamento do tributo.

58. O princípio de que o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais inclui-se entre os efeitos da:
a) substituição tributária;
b) solidariedade;
c) responsabilidade de terceiros;
d) responsabilidade por infrações;
e) equidade.

59. Extinguem o crédito tributário:
a) o pagamento e a moratória;
b) a remissão e a isenção;
c) a transação e a anistia;
d) a compensação e o depósito integral;
e) a prescrição e a decadência.

60. A cobrança judicial do crédito tributário:
a) está sujeita a concurso de credores;
b) não está sujeita à habilitação em falência;
c) está sujeita a habilitação em concordata;
d) não está sujeita a concurso de preferência entre as pessoas jurídicas de direito público;
e) está sujeita a habilitação em inventário.

61. Assinale a alternativa INCORRETA.
a) São de competência dos Municípios os seguintes tributos: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; imposto sobre serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar, desde que não compreendidos na tributação do ICMS e, por fim, o imposto sobre a transmissão inter vivos, a qual quer título, por ato oneroso.
b) Segundo a Constituição Federal, o ICMS incide também sobre a entrada de bem ou mercadoria importa dos do exterior por pessoa física ou jurídica, cabendo o imposto ao Estado da localização do destinatário da mercadoria ou serviço.
c) De acordo com a Constituição Federal, o ICMS não incide sobre operações que destinem petróleo, combustíveis e energia elétrica a outros Estados.
d) O imposto de transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos, que compete aos Estados e ao Distrito Federal, terá sua instituição regulada por lei complementar, quando o doador tiver domicílio ou residência no exterior.
e) No tocante à repartição das receitas tributárias, estabelece a Constituição Federal que pertencem aos Municípios vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios.

62. É correto afirmar que
a) o magistrado pode decretar a prescrição de ofício, desde que ouça previamente a Fazenda Pública.
b) a consignação em pagamento é uma das modalidades de extinção do crédito tributário e, julgada parcialmente improcedente, será cobrado o crédito, sem prejuízo das penalidades cabíveis, à exceção dos juros de mora, que podem ser dispensados.
c) a dação em pagamento em bens móveis extingue o crédito tributário.
d) a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados favorece somente o contribuinte.
e) apenas a medida liminar concedida em mandado de segurança pode suspender a exigibilidade do crédito tributário.

63. Quanto ao lançamento tributário, é correto afirmar que
a) o lançamento rege-se pela lei em vigor no momento da sua realização (tempus regit actum), mesmo que regule fato gerador ocorrido na vigência da lei anterior.
b) a modificação dos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no lançamento, pode ser aplicada a todos os fatos geradores anteriores, que não foram objeto de lançamento, por constituir somente modificação interpretativa da lei.
c) a retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a redução ou exclusão de tributo, somente pode ser admitida mediante com provação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.
d) são modalidades de lançamento: de ofício, por homologação, por declaração, por arbitramento e por preempção.
e) a taxa cambial do dia do lançamento será a utilizada na conversão para a moeda nacional, nos casos em que o valor tributário estiver expresso em moeda estrangeira.

64. A respeito das limitações do poder de tributar, assinale a opção INCORRETA.
a) A imunidade prevista sobre a tributação do patrimônio, renda ou serviços das instituições de assistência social inclui as rendas recebidas dos imóveis alugados, quando aplicadas em suas finalidades essenciais.
b) A concessão da imunidade sobre livros, jornais e periódicos independe da prova do valor cultural ou pedagógico da publicação.
c) À União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios é vedado instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros, inclusive nas hipóteses em que o patrimônio, a renda ou os serviços estejam relacionados com explorações de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados.
d) É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.
e) Segundo entendimento consolidado no Supremo Tribunal Federal, a imunidade tributária recíproca se estende à Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos, ECT, por se tratar de empresa pública prestadora de serviço público de prestação obriga tória e exclusiva do Estado.

65. Assinale a alternativa INCORRETA.
a) As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos e a observância dessas práticas exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.
b) Cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.
c) Interpreta-se literalmente a norma legal tributária que disponha sobre dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.
d) Para aplicação da legislação tributária a autoridade competente poderá se valer da equidade, na ausência de disposição legal expressa, inclusive para dispensa do pagamento do tributo devido.
e) A lei tributária que define infrações interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, havendo dúvida quanto à natureza da penalidade ou graduação aplicável.

66. No que se refere às hipóteses de suspensão da exigibilidade e à exclusão do crédito tributário, assinale a alternativa correta.
a) Não é admitida a concessão da moratória em caráter geral, porque nesse caso é aplicável a anistia.
b) A moratória pode ser concedida em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei.
c) A isenção é sempre extensiva às taxas, contribuições de melhoria e aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.
d) O depósito integral do valor do tributo deve ser feito em juízo, não se admitindo perante a Administração Fazendária.
e) O despacho concessivo da anistia gera direito adquirido, é definitivo, não podendo mais ser revogado.

67. É correto afirmar que o imposto sobre
a) renda ou proventos de qualquer natureza tem como sujeito passivo a pessoa física ou jurídica que registra acréscimos em seu patrimônio, mas não aquela que tem a obrigação de reter o imposto na fonte.
b) importação de produtos estrangeiros incide em relação a produtos determinados, e desde que previstos no Código Tributário Nacional, estando su-jeito ao princípio da anterioridade.
c) exportação abrange os produtos nacionais ou nacionalizados, não está sujeito ao princípio da anterioridade, considerando também que não incide o imposto sobre produtos industrializados nos produtos destinados ao exterior.
d) propriedade territorial rural é de competência concorrente da União e Municípios, mas se instituído pela primeira deverá repassar vinte e cinco por cento para o respectivo Município.
e) operações financeiras (crédito, câmbio e seguro ou relativo a valores imobiliários) incide sobre o ouro, em qualquer situação, destinando-se cinquenta por cento para os Estados de origem.

68. No que diz respeito à repartição das receitas tributárias, é certo que
a) pertencem aos Municípios trinta e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
b) pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e Municípios, vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da sua competência tributária residual.
c) a nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a quinze por cento do montante a que se refere a partilha do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, vedada a distribuição excedente.
d) a União entregará, do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.
e) a União entregará, do produto da arrecadação de intervenção no domínio econômico, relativamente às atividades de comercialização de petróleo e seus derivados, vinte por cento para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

69. A isenção
a) tem previsão expressa na Constituição Federal em relação a contribuições sociais.
b) deve ser instituída por lei do ente político competente para instituir o tributo.
c) não pode ser revogada, quando concedida por prazo certo e em caráter geral.
d) é causa de extinção do crédito tributário.
e) pode alcançar somente os impostos e as contribuições especiais que tenham natureza jurídica específica de imposto.

70. É exceção aos princípios da anterioridade, mas deve obediência ao princípio da anterioridade nonagesimal, o imposto sobre
a) a renda e proventos de qualquer natureza.
b) serviços de qualquer natureza.
c) importação.
d) operações de câmbio e valores mobiliários.
e) produtos industrializados.

71. Assinale a afirmativa correta.
a) As garantias do crédito tributário não estão sujeitas ao princípio da reserva legal.
b) O princípio da anterioridade é uma regra de vigência, que impede que a lei seja aplicada antes do próximo exercício fiscal.
c) Matéria tributária não está sujeita à iniciativa legislativa privativa.
d) O princípio do não-confisco deve considerar a incidência específica de cada tributo.
e) A vedação às isenções heterônomas impede a concessão de isenções em tratados internacionais.

72. É tributo contraprestacional:
a) a CSLL.
b) o IRPJ.
c) a COFINS.
d) a contribuição para o CREA.
e) a taxa judiciária.

73. Em determinado município houve a cobrança de IPTU sobre área que a Sociedade da Igreja de São Jorge utiliza como cemitério. Essa cobrança:
a) é legal, pois a norma imunizante inscrita no artigo 150, VI, b refere-se tão-somente aos templos de qualquer natureza.
b) é constitucional, pois a imunidade do artigo 150, VI, "b" só compreende os templos e a casa do celebrantes.
c) é inconstitucional, por ferir o disposto no artigo 150, VI, "b", que protege a liberdade de expressão religiosa.
d) é válida, se ficar provado que há recursos arrecadados com a exploração do cemitério.
e) é ineficaz, em face da isenção de que os templos gozam, bem como todas as atividades relacionadas à liberdade religiosa.

74. Havendo antinomia entre norma de tratado internacional e norma de lei interna, mais recente, a questão se resolve:
a) pela prevalência da lei interna, com indenização aos prejudicados.
b) pela revogação da lei interna, sem indenização aos prejudicados.
c) pela revogação do tratado, com indenização aos eventuais prejudicados.
d) pelo critério da especificidade da matéria, adotando-se a norma mais completa para solução do caso.
e) pela prevalência do tratado, com indenização eventual aos prejudicados.

75) Sobre o Sistema Constitucional Tributário, é incorreto afirmar que:
a) competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.
b) os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para custeio do serviço de iluminação pública, sendo facultada a cobrança na fatura de consumo de energia elétrica.
c) cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
d) a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório não será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

76) Em relação aos tributos e suas espécies, assinale a opção correta.
a) O fato gerador de um tributo não pode decorrer de circunstância ilícita.
b) Para determinação da natureza jurídica do tributo, é essencial a destinação legal do produto da arrecadação.
c) Excepcionalmente é admitido no direito brasileiro o tributo in labore nas contribuições de melhoria quando a obra pública for realizada pelo próprio sujeito passivo tributário.
d) O tributo tem função extrafiscal quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, não se limitando apenas à simples arrecadação de recursos financeiros.

77) A quantia cobrada por alguns municípios pelo estacionamento de veículos particulares, em determinadas vias públicas,
a) é inconstitucional, pois afronta princípios constitucionais.
b) depende de lei estadual autorizativa da cobrança.
c) depende de lei municipal instituidora de taxa de ocupação.
d) tem natureza jurídica de preço, derivado da utilização da via pública.

78) Para o reconhecimento do tipo de tributo é indispensável:

a) o nome legal do tributo.
b) a destinação do produto da arrecadação do tributo.
c) a identificação do fato gerador da obrigação.
d) nenhuma das respostas.

79) São impostos indiretos:
a) sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) e sobre produtos industrializados (IPI).
b) sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações financeiras (IOF).
c) sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS).
d) sobre a circulação de mercadorias (ICMS) e sobre produtos industrializados (IPI).

80) Como regra geral. É correto afirmar que a responsabilidade tributária: (121º Exame de Ordem – OAB/SP)
a) admite gradação conforme a intenção do agente;
b) não pode ser elidida pela denuncia espontânea da infração;
c) pode ser estendida ao representante legal de pessoa jurídica, no caso de ato praticado com excesso de poderes;
d) não é matéria expressamente reservada à lei complementar.

81. No que diz respeito à repartição das receitas tributárias, é certo que
(A) pertencem aos Municípios trinta e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal.
(B) pertencem aos Estados, ao Distrito Federal e Muni¬cípios, vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da sua competência tributária residual.
(C) a nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a quinze por cento do montante a que se refere a partilha do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, vedada a distribuição excedente.
(D) a União entregará, do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.
(E) a União entregará, do produto da arrecadação de intervenção no domínio econômico, relativamente às atividades de comercialização de petróleo e seus derivados, vinte por cento para os Estados, Distrito Federal e Municípios.

82. É correto afirmar que o imposto sobre
(A) renda ou proventos de qualquer natureza tem como sujeito passivo a pessoa física ou jurídica que registra acréscimos em seu patrimônio, mas não aquela que tem a obrigação de reter o imposto na fonte.
(B) importação de produtos estrangeiros incide em relação a produtos determinados, e desde que previstos no Código Tributário Nacional, estando sujeito ao princípio da anterioridade.
(C) exportação abrange os produtos nacionais ou nacionalizados, não está sujeito ao princípio da anterioridade, considerando também que não incide o imposto sobre produtos industrializados nos produtos destinados ao exterior.
(D) propriedade territorial rural é de competência concorrente da União e Municípios, mas se instituído pela primeira deverá repassar vinte e cinco por cento para o respectivo Município.
(E) operações financeiras (crédito, câmbio e seguro ou relativo a valores imobiliários) incide sobre o ouro, em qualquer situação, destinando-se cinquenta por cento para os Estados de origem.

83. No que se refere às hipóteses de suspensão da exigibilidade e à exclusão do crédito tributário, assinale a alternativa correta.
(A) Não é admitida a concessão da moratória em caráter geral, porque nesse caso é aplicável a anistia.
(B) A moratória pode ser concedida em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei.
(C) A isenção é sempre extensiva às taxas, contribuições de melhoria e aos tributos instituídos posterior¬mente à sua concessão.
(D) O depósito integral do valor do tributo deve ser feito em juízo, não se admitindo perante a Administração Fazendária.
(E) O despacho concessivo da anistia gera direito adquirido, é definitivo, não podendo mais ser revogado.

84. Por regra, aos estados é vedado criar vinculações da receita de impostos; todavia, há casos em que a CF o admite, tais como
A) despesas com segurança pública.
B) prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita.
C) fundo de amparo ao trabalhador.
D) aposentadoria de servidores públicos.
E) aposentadoria do setor privado.

85. Entre as opções abaixo, em que são descritas situações hipotéticas, assinale aquela em que se configura caso de responsabilidade solidária ou subsidiária de terceiros pelo pagamento de tributo.
A) Um administrador de bens de terceiros deixou de pagar os tributos devidos por estes, resultantes de atos praticados com excesso de poderes.
B) Um síndico deixou de pagar os tributos devidos pela massa falida, resultantes de atos praticados com infração de lei.
C) Um sócio, em liquidação de sociedade de pessoas, deixou de pagar os tributos devidos resultantes de atos praticados com infração do contrato social.
D) Um inventariante deixou de pagar os tributos devidos pelo espólio, em razão de omissões de que é responsável.
E) Um diretor de uma sociedade por ações deixou de pagar os tributos devidos resultantes de atos praticados com infração do estatuto social.

86. Prevê a legislação tributária que é vedada a divulgação, por parte da fazenda pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. Tal regra se impõe contra diversas práticas, entre elas, a divulgação de informações relativas a
A) representações fiscais para fins penais.
B) inscrições na dívida ativa da fazenda pública.
C) parcelamento.
D) moratória.
E) defesa de interesses de terceiros.

87. A Constituição Federal atribui exclusivamente à União a competência para criar
a) contribuição social, contribuição de melhoria e impostos sobre serviços de qualquer natureza.
b) contribuição de melhoria, contribuição previdenciária e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.
c) impostos, taxas e contribuição de melhoria.
d) empréstimo compulsório, contribuição de intervenção no domínio econômico e contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

88. O Direito Tributário, à exemplo das demais áreas do direito, está sujeito a princípios que regem a sua atuação. Um dos princípios prevê que a lei tributária deve conter em seu texto todos os elementos da hipótese de incidência tributária, como, por exemplo, o fato gerador, a base de cálculo, o sujeito ativo e o passivo. A doutrina denomina esse princípio:
a) vinculabilidade da tributação;
b) isonomia;
c) tipicidade tributária;
d) retributividade;

89. Assinale a afirmativa incorreta.
a) Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
b) Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.
c) Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o

momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.
d) A definição legal do fato gerador é interpretada considerando-se a validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos.

90. A expressão legislação tributária compreende:
a) os elementos idênticos àqueles previstos na redação do Art. 59 e incisos da Constituição Federal de 1988, de que trata o processo legislativo.
b) 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 elas pertinentes.
c) as leis, os decretos-legislativos e demais normas complementares.
d) as resoluções e as leis.

91. As taxas, no modelo constitucional brasileiro:
a) terão caráter pessoal e serão graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.
b) serão seletivas e não cumulativas.
c) não poderão ter base de cálculo própria de impostos.
d) serão informadas pelos critérios de generalidade, universalidade e progressividade.
e) terão alíquotas máximas estabelecidas por resolução do Senado Federal.

92. A União, mediante lei complementar, poderá Instituir empréstimos compulsórios:
a) no caso de relevante interesse público, de caráter urgente e de relevante interesse nacional, ainda que no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a regra que os criou.
b) para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência.
c) nas duas hipóteses acima elencadas, conquanto que se destine a aplicação dos recursos à despesa que fundamentou a instituição do empréstimo compulsório.
d) mediante lei ordinária ou medida provisória, no caso de guerra externa ou sua iminência.
e) em face de conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

93. A obrigação tributária principal:
a) decorre da legislação tributária e tem por objeto prestações positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
b) surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.
c) pelo simples fato de seu não adimplemento suscita imediata inscrição em divida ativa, independentemente de abertura de prazo para impugnação do lançamento, por parte do interessado.
d) extingue-se, com o pedido de parcelamento acompanhado do recolhimento da primeira prestação.
e) suspende-se, com o devido lançamento, nas três modalidades previstas pelo Código Tributário Nacional.

94. A determinação da natureza jurídica especifica do tributo, de acordo com o Código Tributário Nacional, decorre, especificamente:
a) da denominação.
b) da destinação legal do produto da arrecadação.
c) da fixação do agente arrecadador.
d) do fato gerador da respectiva obrigação.
e) das peculiaridades dos sujeitos ativo e passivo da obrigação.

95. No que se refere ao fato gerador, dispõe o Código Tributário Nacional que
a) o fato gerador da obrigação principal é situação definida na Constituição como indicativa da possibilidade de imposição de obrigação de pagar, por parte de ente público que detenha competência para fazê-lo.
b) o fato gerador da obrigação acessória é situação definida em lei complementar, que impõe prática ou abstenção de ato, ainda que originariamente este se configure como obrigação principal.
c) 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.
d) a autoridade administrativa deverá considerar como ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação de fato, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos da legislação de regência.
e) a autoridade administrativa poderá considerar como ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios.

96. No que se refere é falta de eleição do domicilio tributário, pelo contribuinte ou responsável, dispôs o Código Tributário Nacional, exceto:
a) a autoridade administrativa pode recusar o domicílio tributário eleito, por razões de conveniência e de eficiência, ainda que o domicilio indicado não impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo.
b) quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o domicilio é o lugar de sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento.
c) quanto às pessoas jurídicas de direito público, o domicilio tributário é qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.
d) pode-se, em algumas situações, considerar-se como domicilio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que derem origem à obrigação.
e) quanto às pessoas naturais, o domicilio é a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade.

97. Nos termos do Código Tributário Nacional, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos, exceto:
a) quando se suspeite que o sujeito passivo, ou terceiro em beneficio daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.
b) quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária.
c) quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade.
d) quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória.
e) quando a lei assim o determine.

98. No que se refere á exclusão do crédito tributário, e especificamente quanto à isenção, dispõe o Código Tributário Nacional que:
a) a isenção, ainda quando prevista em contrato, depende de decisão administrativa devidamente fundamentada, explicitando condições e requisitos para a fruição do benefício.
b) a isenção não pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, por força do principio da uniformidade geográfico-tributária.
c) a isenção é sempre extensiva às taxas e contribuições de melhoria.
d) salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.
e) a isenção, ainda que concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo.

99. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário, propiciando-se ao interessado certidão positiva com efeitos de negativa, exceto:
a) a moratória.
b) a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
c) o parcelamento.

d) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo.
e) a transação.

100. De acordo com o Código Tributário Nacional, o termo de inscrição em divida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará, obrigatoriamente:
a) o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sob pena de nulidade, o domicilio ou residência de um e do outros,
b) a quantia devIda, Incluindo-se os juros de mora, dIspensando-se a apresentação dos meios utilizados para os cálculos dos valores.
c) a origem e a natureza do crédito, não se exigindo a exata disposição da lei em que seja fundado.
d) o número e a origem do processo administrativo de que se originou o crédito, com transcrição dos termos mais importantes para exata identificação do devedor.
e) a data em que foi inscrita.

RESPOSTAS

01.	C	11.	E	21.	C	31.	C	41.	A
02.	D	12.	C	22.	E	32.	E	42.	C
03.	A	13.	E	23.	C	33.	E	43.	B
04.	D	14.	E	24.	C	34.	C	44.	C
05.	D	15.	C	25.	E	35.	E	45.	D
06.	B	16.	E	26.	E	36.	E	46.	E
07.	A	17.	C	27.	C	37.	E	47.	B
08.	C	18.	E	28.	E	38.	E	48.	C
09.	C	19.	C	29.	C	39.	C	49.	D
10.	B	20.	C	30.	C	40.	E	50.	E

51.	B	61.	E	71.	C	81.	D	91.	C
52.	A	62.	A	72.	E	82.	C	92.	B
53.	E	63.	C	73.	C	83.	B	93.	B
54.	D	64.	C	74.	A	84.	B	94.	D
55.	A	65.	D	75.	D	85.	D	95.	C
56.	C	66.	B	76.	D	86.	E	96.	A
57.	A	67.	C	77.	D	87.	D	97.	A
58.	A	68.	D	78.	C	88.	C	98.	D
59.	E	69.	B	79.	D	89.	D	99.	E
60.	D	70.	E	80.	C	90.	B	100.	E

Deseja comprar a versão completa por apenas R$15,00?

Envie sua colicitação para o e-mail da Editora responsável, após a solicitação você receberá um boleto por e-mail.
E-mail da editora: contato@apostilastradicao.com
WhatsApp: (092) 9420-5464