

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO LATO SENSU ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO
TRIBUTÁRIO**

RAFAEL ARAUJO DE OLIVEIRA

**PANORAMA DOS ELEMENTOS CONSTITUIDOS DA OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA: SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

SÃO PAULO 2015

RAFAEL ARAUJO DE OLIVEIRA

**PANORAMA DOS ELEMENTOS CONSTITUIDOS DA OBRIGAÇÃO
TRIBUTÁRIA: SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

**Trabalho de Conclusão de Curso
Apresentado a Pontifícia
Universidade Católica de São Paulo -
COGEAE, para obtenção do Título de
especialista em Direito Tributário .**

SÃO PAULO 2015

SUMÁRIO

RESUMO	1
ABSTRACT	2
INTRODUÇÃO	3
1- PAPEL DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NA DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	4
2 – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA	5
2.1 – “FATO GERADOR” DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS MATERIAL, TEMPORAL E ESPACIAL	6
2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTO PESSOAL E QUANTITATIVO	11
2.2.1 ASPECTO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E PASSIVO	11
2.2.1.1– SUJEITO ATIVO	13
2.2.1.2– SUJEITO PASSIVO : CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS	15
2.2.2 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	20
2.2.2.1 - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES	20
2.2.2.2 - RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS	25
2.2.2.3 - RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO	27
2.3 – ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS	29
2.4 – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA	30
3 – LIMITES CONSTITUCIONAIS PARA DEFINIÇÃO DA REGRA MATRIZ DOS TRIBUTOS	32
3.1 – IMPOSTOS	35
3.1.1 – IMPOSTOS FEDERAIS	36
3.1.1.1 - IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO – IE	36
3.1.1.2 - IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO – II	37
3.1.1.3 - IMPOSTO DE RENDA – IR	38
3.1.1.4 - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI	39
3.1.1.5 - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR	41
3.1.1.6 - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – IOF	45
3.1.2 – IMPOSTOS ESTADUAIS	46
3.1.2.1 - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE SERVIÇOS E MERCADORIA – ICMS	46

3.1.2.2 - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA.....	49
3.1.2.3 - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS – ITCMD.....	49
3.1.3 – IMPOSTOS MUNICIPAIS.....	51
3.1.3.1 - IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA – IPTU.....	51
3.1.3.2 - IMPOSTO SOBRE SERVIÇO – ISS.....	52
3.1.3.3 - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO INTER VIVOS, A QUALQUER TÍTULO, POR ATO ONEROSO, DE BENS IMÓVEIS, POR NATUREZA OU ACESSÃO FÍSICA, E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMOVEIS, EXCETO OS DE GARANTIA, BEM COMO CESSÃO DE DIREITOS A SUA AQUISIÇÃO – ITBI.....	53
4 – CONCLUSÃO.....	54
5 – REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	55

RESUMO

O Direito Tributário ligado ao processo de receita dos Estados Modernos tem marcante evolução não só pelo advento de novos princípios, como também pela conquista de novas estruturas.

Neste contexto, a receita tributária constitui-se no principal meio econômico do Estado, conseqüentemente forçando o desenvolvimento de elementos jurídico, à medida que as políticas intervencionistas estatais provocam modificações na conjuntura geral do Estado. A teoria tributária deve-se preceder e orientar a prática, devendo se adaptar as condições vigentes no País e as circunstâncias de fato, que serve de base aos tributos, sujeito, portanto, a uma constante evolução.

Justamente em decorrência da “constante evolução” do Direito Tributário, fazia-se necessário uma análise organizada, a fim de atender aos meus estudos desse ramo do direito, principalmente em seu aspecto objetivo e, de conformidade com as práticas de tributação.

O legislador tributário, por razões, econômicas ou administrativas, através da Lei posta, pode discrepar dos princípios e dos institutos jurídicos universalmente consagrados, prejudicando a validade e a aplicabilidade do ditame legal.

Portanto, a Figura do interprete cresce em relevo, se considerada sua responsabilidade em trazer a Lei Tributária justa aplicação, com os resguardos aos pressupostos e organizações jurídicas já conquistadas pela coletividade.

Em resumo, as competências tributárias e suas obrigações e limitações foram aqui analisadas, tendo como base não somente as leis, mas exemplificações que podem ajudar o Advogado a melhor conduzir, dentro do sistema Tributário, seu campo de ação, dando como isto subsídios para melhor entender as limitações que este campo oferece.

ABSTRACT

The Tax Law connected to the Modern State revenue process has marked improvement not only by the advent of new principles, as well as the conquest of new structures.

In this context, tax revenue constitutes the main economic environment of the State, thus forcing the development of legal elements, as the state interventionist policies cause changes in the general economic situation of the state. The tax theory, precede and guide practice, should adapt to current conditions in the country and the factual circumstances, which is the basis for taxes, subject therefore to constant evolution.

Precisely due to the "constant evolution" of the Tax Law, an organized analysis was made necessary in order to meet my studies of this branch of law, particularly in its objective aspect and in accordance with the tax practices.

The tax legislator, for reasons, economic or administrative action brought by Law, may disagree with the principles and universally established legal institutions, undermining the validity and enforceability of the legal ruling.

Therefore, the figure of the interpreter grows in relief, is considered their responsibility to bring the Tax Act fair application with the guards to the assumptions and legal organizations already conquered by the community.

In short, the tax powers and obligations and limitations were analyzed here, based not only laws, but exemplifications that can help advocate the best result within the Tax system, its field of action, giving as it grants to better understand the limitations that this field offers.

INTRODUÇÃO

Ao organizar este trabalho considerei como problema a seguinte proposição: Como advogar sobre a esfera de Direito Tributário, sem entender profundamente a Competência Tributária e sua legislação, neste sentido, através de uma extensa pesquisa elaborei resumidamente tais esferas do conhecimento legal.

Ao analisar este Trabalho, poderá ser percebida, a preocupação em exemplificar cada caso, dando com isto, uma visão pratica que irá auxiliar na efetiva prática forense, aliada a um conhecimento indispensável, para que possa exercer com serenidade e confiança, principalmente quando se tratar da questão tributária e as limitações impostas pela Lei.

Neste sentido, este trabalho vem como uma fonte continua de pesquisa, aliada a prática, que além de aprofundar conhecimentos referentes ao sistema tributário do país, também visualiza suas ações praticas, que irão fornecer subsídios para encaminhamento jurídico preciso, justo e competente.

Também, na medida do possível substituímos a linguagem técnica pela convencional, objetivando com isso a melhor compreensão, sempre que possível exemplificando a prática de cada passo, para melhor atuação forense.

1- PAPEL DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL NA DELIMITAÇÃO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal de 1988, é considerada como analítica, pois não consiste apenas sobre a organização do Estado, separação dos Poderes ou Administração Pública, mas cuida de outras matérias. No que tange em matéria de Direito Tributária, a nossa Constituição Federal é fonte de maior relevância, pois tem como objetivo regular as demais normas jurídicas existentes. Devemos lembrar que nossa Constituição possui um capítulo próprio relacionado a matéria tributária onde denomina-se “Sistema Tributário Nacional”, iniciando no artigo 145 até o artigo 162.

O princípio do federalismo (art.60, parágrafo 4º, I, CF) delimitou entre as pessoas políticas o poder de tributar. A atribuição da competência tributária às pessoas jurídicas de direito público esta prevista nos artigos 153 a 156 da CF, dividindo-se, entre elas, o poder de instituir e cobrar tributos.

Como já mencionado, a Constituição Federal não se limita a instituição de Tributos e estabelecer apenas as espécies tributárias; todavia, nossa Carta Magna determina quem são as pessoas competentes para instituição desses tributos.

A competência tributária significa capacidade para a instituição de tributos, o exercício do poder de tributar. Quem possui essa competência são os entes públicos federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) dotados de competência legislativa plena.

Não podemos afirmar que todas as pessoas jurídicas de direito público exercem competência tributária; isto porque são consideradas como pessoas jurídicas de direito público as autarquias e as fundações públicas e estas, apesar de possuírem as mesmas prerrogativas e privilégios que os entes públicos federados, não gozam de competência tributária.

Ad argumentandum, a Constituição Federal tem suma importância na delimitação de Competência Tributária, onde nos garante uma melhor segurança jurídica.

2 – REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

Regra-Matriz de incidência tributária podemos dizer que é o início da criação do tributo, que consiste em uma norma tributária em sentido estrito, em razão de ser ela quem define a incidência fiscal.

É uma norma jurídica que contém todos os elementos para constituição do crédito tributário.

O professor Paulo de Barros Carvalho pronuncia a respeito:

“A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição”¹.

Segundo estudos e entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho, os critérios da regra matriz de incidência tributária são critérios material, espacial, temporal e o critério do consequente (pessoal e quantitativo).

A importância da Regra Matriz de Incidência Tributária (RMIT) é estabelecer medidas para disciplinar um fato jurídico tributário e suas relações que dela possa vir decorrer.

As presunções na Regra-Matriz está intimamente ligada ao resultado final, onde poderão incidir em todos os critérios da RMIT.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva 1999.

2.1 – “FATO GERADOR” DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTOS MATERIAL, TEMPORAL E ESPACIAL

O Código Tributário Nacional define o fato gerador como sendo a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação principal (art.114 do CTN); ou seja, acarretará um dever de levar dinheiro aos cofres públicos ou cumprir com deveres administrativos determinados na legislação.

O professor Geraldo Ataliba denominou o fato gerador de fato imponível. Se não vejamos:

“Fato gerador é o fato concreto, localizando no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que - por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária. Cada fato imponível determina o nascimento de uma obrigação tributária”¹.

E continua:

“Subsunção é o fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume a hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei. É fato imponível um fato concreto, acontecido no universo fenomênico, que configura a descrição hipotética contida na lei. É a realização da previsão legal. O fato imponível está para a hipótese legal assim como, logicamente, o objeto para o conceito. [...] A hipótese de incidência contém um arquétipo, um protótipo bem circunstanciado”³.

² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

³ ATALIBA, Geraldo. Op. Cit.

Os arts. 116 e 117 do CTN tratam do momento da ocorrência e de quando o fato gerador considera-se perfeito e acabado.

Assim, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

“I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

Ademais:

“para os efeitos do inciso II do anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

Dispõe o art. 118 do CTN:

“Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Ou seja, o fato gerador é interpretado de forma em que abstrai a validade jurídica dos atos; assim pouco importa se o ato praticado pelo contribuinte é válido ou não, apenas interessa saber se ocorreu ou não o fato gerador.

Art. 116 do CTN.

Art. 117 do CTN.

Art. 118 do CTN.

O fato gerador é quem estabelece o conteúdo do tributo, seja ele imposto, taxa ou contribuição de melhoria; e não a designação dada ao tributo, que é insignificante no que tange ao art. 4º, I, do CTN. Cabendo assim ressaltar que o fato ao ser definido em lei deverá ser aplicado, reforçando o princípio da irretroatividade tributária prevista no art. 150, III, alínea a da Constituição Federal.

Com o propósito de auxiliar a apuração da subsunção legal de um fato gerador a hipótese de incidência, é importante ressaltarmos a presença dos seguintes aspectos fundamentais do fato gerador:

Aspecto Material:

Nos dizeres de Geraldo Ataliba:

“O aspecto mais complexo da hipótese de incidência é o material. Ele contém a designação de todos os dados de ordem objetiva, configuradores do arquetipo em que (h.i) consiste: é a própria consistência material do fato ou estado de fato descrito na h.i.[...] Assim, o aspecto material da h.i. é a própria descrição dos aspectos substanciais do fato ou conjunto de fatos que lhe servem de suporte”.⁴

Em resumo segundo Caio Bartine podemos dizer que:

“o aspecto material é a materialidade do fato gerador, onde é a descrição do fato que por si só, já seria mais do que suficiente para fazer nascer à obrigação tributária. É a união do verbo e do seu complemento”.⁵

4. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

5. BARTINE, Caio. Direito Tributário. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012.

Aspecto Temporal:

Para a ocorrência do fato gerador, não basta alguém realizar um fato materialmente descrito em lei, é preciso também aliá-lo ao seu aspecto temporal.

A legislação Tributária determina o momento da consumação ou da ocorrência do fato gerador, o que não deve ser confundido com o prazo do pagamento do tributo, ou ainda, com o pagamento do serviço executado pelo cliente.

Para explicar o aspecto temporal, o imposto sobre Produtos Industrializados demonstra bem claramente a questão:

I – O Aspecto material ou substancial do IPI é alguém industrializar um produto, que é entendido como qualquer operação que lhe modifique a natureza, a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. Assim, o industrial faz concretamente, dentro de sua fábrica, a operação de industrialização; entretanto, só por esse fato não gera a obrigação de pagar IPI. É preciso que o produto saia do estabelecimento.

II – O aspecto temporal no caso é o momento de saída, isto é, nesse momento consuma-se o fato gerador da obrigação tributária.

Entretanto, o legislador poderá tomar como relevante o momento do recebimento do serviço, nesse caso, diríamos que o regime é de caixa.

Por final, sobre o aspecto temporal da hipótese de incidência, adotamos a definição de Geraldo Ataliba:

*“Defini-se o aspecto temporal da hipótese de incidência como a propriedade de que esta tem que designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecimento, realizado) um fato imponible”.*⁶

6. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

Aspecto Espacial

Este é decorrente do princípio da territorialidade da lei tributária. É o local que ocorre o fato gerador.

Implicitamente, subentende-se que a lei federal em todo o território nacional; a lei estadual; no seu respectivo território, e a lei municipal, apenas e exclusivamente, dentro do território municipal.

Esta circunstancia que geralmente vem implícita, poderá vir explicitamente na lei tributária. É de fundamental importância na determinação da ocorrência do fato gerador, porquanto, em virtude da circunstancia do lugar, poderá ou não ocorrer o fato gerador. Com efeito, IPI é um Imposto Federal, não obstante isso, um produto fabricado em São Paulo pagará esse tributo, o que não acontecerá se na Zona Franca de Manaus.

Outrossim, no caso do ISS, que é um imposto Municipal, a pretensão Municipal para tributar estabelecimento fora de seu território será completamente improcedente e inócua, em virtude do aspecto espacial.

O professor Caio Bartine define como:

*“É o local da ocorrência do fato gerador. Passa a ser fundamental, uma vez que determina questões acerca da competência tributária e da capacidade tributária ativa, bem como é de suma importância no caso do sujeito passivo deixar de eleger o domicílio tributário”.*⁷

Marcio Severo Marques entende que:

“Para a determinação desse aspecto, o sistema constitucional positivo brasileiro levou em consideração a forma federativa de Estado, e, portanto, a própria pessoa política de direito público interno titular da respectiva competência impositiva. Dessa forma, o âmbito da validade territorial da norma jurídica de tributação, ou seja, o aspecto espacial da norma tributária, irá variar de acordo com o ente político tributante.

7. BARTINE, Caio. Direito Tributário. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012.

Nesse sentido, um tributo de competência da União terá como âmbito de validade (aspecto) espacial todo o território nacional; um tributo de competência dos Estados e do distrito federal, o território do respectivo Estado (ou do Distrito Federal); um municipal, o do respectivo Município”⁸

2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: ASPECTO PESSOAL E QUANTITATIVO

Segundo os ensinamentos de Regina Helena Costa:

“Os aspectos pessoal e quantitativo compõem o chamado conseqüente da hipótese de incidência tributária, isto é, descrita a materialidade e indicadas as coordenadas espacial e temporal do fato no antecedente da norma, exsurge uma relação jurídica mediante a qual um sujeito possui o direito de exigir o tributo e outro sujeito, o dever de pagá-lo (aspecto subjetivo), apontando-se o valor da prestação correspondente (aspecto quantitativo)”⁹.

2.2.1 ASPECTO PESSOAL: SUJEITO ATIVO E PASSIVO

O legislador escolhe, para ocupar o polo passivo da obrigação tributária, uma pessoa ou determinados tipos de pessoas.

Somente o indicado, implícita ou explicitamente, pode ser considerado o sujeito passivo, na qualidade de contribuinte ou responsável.

Faltando essa indicação legal, não será obrigado a pagar determinado tributo, por falta de preenchimento do aspecto pessoal.

8. MARQUES, Marcio Severo. Classificação constitucional dos tributos. São Paulo: Max Limonad, 2000.

9. COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 3ed. Editora Saraiva, 2013.

Flavio de Azambuja Berti, se dirige ao aspecto pessoal como :

*“Trata-se da relação existente entre o sujeito passivo e o sujeito ativo da obrigação tributária. A regra matriz constante da norma tributária especifica em seu elemento conseqüente (conseqüente da regra matriz) os sujeitos envolvidos na relação jurídica, ou seja, o sujeito ativo ou credor da relação que nada mais é do que o Fisco – federal, estadual, distrital ou municipal ou eventualmente alguma autarquia – e o sujeito passivo ou devedor da relação, geralmente o contribuinte, aquele que está ligado de modo direto e imediato à ocorrência do fato jurídico como no exemplo do contribuinte que aufere a renda ou que obtém ganho de capital, o que industrializa e vende o produto industrializado, o que importa produtos do exterior, o que paga salários, o que pratica operações financeiras etc”.*¹⁰

Professor Caio Bartine dispõe que:

*“São os sujeitos da obrigação tributária, divididos no sujeito ativo (quem pode exigir o cumprimento da obrigação tributária) e sujeito passivo (quem deve cumprir com a obrigação tributária)”.*¹¹

10. BERTI, Flavio de Azambuja. Pedágio. Natureza jurídica. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2006.

11. BARTINE, Caio. Direito Tributário. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012.

2.2.1.1– SUJEITO ATIVO

Sujeito ativo da Obrigação Tributária é o detentor do poder de legislar e exigir tributos, ou seja, e a pessoa jurídica de direito público dotada de competência tributária (art.119 do CTN).

*“Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”.*¹²

Devemos lembrar que não significa que uma pessoa jurídica de direito privado não possa ser destinatária do produto da arrecadação dos tributos, mas não poderá figurar como sujeito ativo de uma obrigação tributaria; sendo assim, podemos dizer que os sujeitos ativos são a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

O STF tem entendido de que a sujeição ativa tributaria pode ser das pessoas que são dotadas de capacidade tributaria ativa. Assim, seriam considerados sujeitos da obrigação tributaria não apenas os entes federados, mas as autarquias e fundações publicas.

Para Aliomar Baleeiro

*“Sujeito ativo, pessoa jurídica de Direito Público Interno, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributaria, segundo a definição do CTN, é a União, ou o Estado, ou o Distrito Federal, ou o Município, diretamente ou por delegação a entidade publica instituída por qualquer dessas pessoas. O caso da parafiscalidade o exemplifica. O território Federal, já vimos, não tem essa competência, que, por ele, exerce a União”.*¹³

12. Art. 119 do CTN.

13. BALEEIRO, A. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 13ed. 2015.

Hugo de Brito Machado:

“Somente as pessoas jurídicas de direito público dotadas de Poder Legislativo podem ser sujeito ativo da obrigação tributária.

Não há de se confundir a condição de sujeito ativo com a de destinatário do produto da arrecadação ou fiscalização de tributos, ou da execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária. Essas atribuições podem ser conferidas por uma pessoa jurídica de direito público a outra, mas isto não implica transferência de condição de sujeito ativo. (...) Às pessoas jurídicas de direito privado apenas podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar, o que não constitui delegação de competência (CTN, art. 7º).”¹⁴

Paulo de Barros Carvalho:

*“O sujeito ativo é o titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária e, no direito brasileiro, pode ser uma pessoa jurídica, pública ou privada, se bem que não vejamos empecilho técnico de que seja um pessoa física”.*¹⁵

14. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

15. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

Por outro lado, no caso de desmembramento territorial dos Estados, Municípios etc., ou ainda em caso de fusão, aplica-se o disposto no artigo 120 do CTN.

*“Art. 120. Salvo disposição de lei em contrário, a pessoa jurídica de direito público, que se constituir pelo desmembramento territorial de outra, subroga-se nos direitos desta, cuja legislação tributária aplicará até que entre em vigor a sua própria”.*¹⁶

Assim, salvo disposição de lei em contrário, no caso de desmembramento ou fusão, aplica-se a legislação tributária da entidade desmembrada ou fusionada, até que entre em vigor a legislação própria. Como por exemplo, no primeiro caso temos o Estado de Mato Grosso, que se desmembrou em Mato Grosso do Sul e Mato Grosso. No segundo caso, o Estado da Guanabara e do Rio de Janeiro que se fundiram em um só Estado.

2.2.1.2– SUJEITO PASSIVO : CONTRIBUINTES E RESPONSÁVEIS

Segundo o nosso Direito Positivo, o Sujeito Passivo da Obrigação Tributária se divide em contribuinte e responsável.

Existem dois tipos de sujeitos passivos, a saber: Sujeito passivo direto e Sujeito passivo Indireto.

É considerado Sujeito passivo direto o Contribuinte, que possui relação pessoal e direta com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, I, do CTN).

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

*I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.*¹⁷

16. Art. 120 do CTN.

17. Art. 121, parágrafo único, I, do CTN.

Já o Sujeito passivo indireto é o responsável, na condição de terceiro, escolhido por lei para o pagamento do tributo, sem que tenha relação com o fato gerador (art. 121, parágrafo único, II, do CTN).

“Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.¹⁸

Com referencia ao Sujeito Passivo, sintetiza com bastante felicidade Rafael Moreno Rodrigues:

“É o cidadão ou pessoa jurídica a quem a lei atribui a obrigação de recolher o tributo. Se o sujeito passivo tem relação direta com a ocorrência do fato gerador, ele é contribuinte. Mas a lei, em determinados casos, para cercar o direito de arrecadar tributos de maior segurança, pode atribuir a terceira pessoa, também relacionada com o fato gerador, o encargo de recolher o tributo, sem ser o contribuinte. Nesse caso, o sujeito passivo será o responsável tributário”.¹⁹

18. Art. 121, parágrafo único, I, e Art. 122 do CTN.

19. RODRIGUES, Rafael Moreno. Curso de legislação tributária para administradores de empresas. São Paulo, Resenha tributária, 1984.

O art. 128 do CTN determina que a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-se a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

No caso de a lei determinar, como sujeito passivo da obrigação tributária, um terceiro relacionado indiretamente com o fato gerador e excluir o contribuinte, estaremos diante da figura do substituto tributário, ou seja, ocorre quando o legislador escolher, para sujeito passivo da relação jurídica tributária, outro indivíduo, em substituição a aquele determinado (contribuinte).

Continuando sobre o tema de sujeição passiva da obrigação tributária, não podemos nos esquecer do disposto no art. 122 do CTN, uma vez que determina que o sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada as prestações que constituam o seu objeto, ou seja, aquela a qual foi imposta por lei a obrigação de fazer, não fazer ou suportar vários deveres no interesse da arrecadação e da fiscalização tributária.

O sujeito passivo indireto pode ser de duas modalidades: Transferência e Substituição, sendo que a transferência possuiu outras três hipóteses, a saber: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Segundo os ensinamentos do Jurista Rubens Gomes de Souza temos:

“A) Transferência: ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada, entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente. As hipóteses de transferência, como dissemos, são três, a saber:

a) solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha (...);

b) sucessão: é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original; esse desaparecimento pode ser por morte do primeiro devedor (a obrigação se transfere aos herdeiros) ou por venda do imóvel ou estabelecimento tributado (a obrigação se transfere ao comprador);

c) responsabilidade: é a hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando não seja pago pelo sujeito passivo direto. No imposto Sisa (transmissão de propriedade inter vivos), o tabelião é responsável pelo imposto se não providenciar a sua cobrança no ato de passar a escritura.

B) Substituição: ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado: nesse caso, é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto (...).²⁰

Já dissemos anteriormente que a obrigação principal consiste em levar dinheiro aos cofres públicos e a obrigação acessória, que engloba todas as demais, poderá ser em prestações positivas ou negativas, desde que não se constitua no comportamento de levar dinheiro aos cofres públicos.

Assim, no caso da obrigação acessória, o sujeito passivo poderá ser tanto o contribuinte como o responsável, desde que determinado pela Legislação Tributária. Por final, os sujeitos passivos, tanto da obrigação principal como a da acessória, contribuinte ou responsável, são sempre determinados em lei, não podendo, quem quer que seja, modificar ou transferir a responsabilidade.

20. SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha, 1973.

É o que preceitua o art. 123 do CTN se não vejamos:

“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.²¹

Por exemplo, o contribuinte do Imposto Predial e Territorial Urbano é o proprietário e, em uma venda, o vendedor e comprador convencionam em contrato que o vendedor é o responsável pelo imposto, quando pela lei é o comprador. No caso de se apurar débito, o Município irá cobrar normalmente do atual proprietário, não tendo nenhuma relevância os termos do contrato perante a Fazenda Pública. O que acontece na prática é o comprador pagar o imposto e posteriormente cobrar, amigavelmente ou juridicamente, do vendedor, mas esta já não é relação tributária.

21. Art. 123, do CTN.

2.2.2 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A sujeição passiva em matéria tributária poderá ser direta (contribuinte); indireta (responsável); por transferência (solidariedade, sucessão, responsabilidade); e ainda, por substituição (quando de modo expreso a lei determinar a responsabilidade a terceira pessoa).

Excluindo o caso da responsabilidade dos sucessores e por substituição, todas as responsabilidades de terceiros decorrem pelo não cumprimento de obrigação acessória.

Diferenciando a responsabilidade por transferência e por substituição, ensina Walter Paldes Valério:

*“A diferença entre a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição é estabelecido pelo próprio legislador no momento em que edita a norma jurídica de regência: se a sujeição indireta for posterior a ocorrência do fato gerador, configurará hipótese de transferência, se anterior a ocorrência do fato gerador, o caso será de substituição”.*²²

2.2.2.1 - RESPONSABILIDADE DOS SUCESSORES

A sucessão, ato de suceder a alguém ou coisa, poderá ocorrer da seguinte forma.

Na sucessão pessoal, poderá ser de pessoa física ou natural, por exemplo, no caso de morte, no caso de pessoa jurídica, em decorrência da fusão, transformação, incorporação e, não obstante o Código não tratar a respeito da coisa.

Deve-se frisar que somente a lei poderá criar figura da responsabilidade.

Quanto a extensão da responsabilidade dos sucessores, respondem estes sobre os créditos tributários definitivamente constituídos, sobre os em fase de constituição e sobre os constituídos posteriormente (art. 129 do CTN).

Ainda a sucessão pode ocorrer sobre bens, quando então é chamada de responsabilidade por sucessão real, isto é, quando alguém sucede a propriedade imobiliária ou venham a incidir sobre o imóvel.

22. VALÉRIO, Walter Paldes. Programa de Direito Tributário: parte geral. Porto Alegre, Sulina, 1974.

Assim, conforme estabelece o art. 130 do CTN:

*“Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação”.*²³

Ou seja, aquele que adquire bens imóveis fica automaticamente responsável pelos tributos que incidam sobre tais bens e que tenham como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a sua posse. Como por exemplo de tais tributos temos o Imposto Sobre Propriedade Territorial e Predial Urbano, o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, a Contribuição de melhoria e taxas incidentes sobre os imóveis.

Haverá duas exceções: neste caso o adquirente, na qualidade de sucessor, ficará desobrigado da responsabilidade: a) quando a aquisição ocorrer por arrematação em hasta pública; b) quando conste do título, mediante apresentação da respectiva certidão negativa, a prova de sua quitação.

Por outro lado, o art. 131 e seus incisos, estabelecem quem são pessoalmente responsáveis:

“ Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

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

*III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão”.*²⁴

23. Art. 130, do CTN.

24. Art. 131,I,IIe III do CTN.

Fazendo um breve comentário a respeito do art.131 e seus incisos, podemos dizer que:

- a) Adquirente é a pessoa que compra e remitente é a pessoa que adquire a coisa resgatando dívida do terceiro, como por exemplo, no caso de aval, fiança, etc.
- b) O espólio, isto é, o conjunto de direitos e obrigações deixados pelo “de cujus”, ou seja, pelo morto, até a data da abertura da sucessão. No caso sucessão por morte, o máximo de responsabilidade dos sucessores ou herdeiros vai até o limite dos bens deixados pelo “de cujus”. Em outras palavras, o que pode acontecer é os herdeiros não receberem nada, quando insuficientes os bens para o pagamento dos créditos tributários.

Ainda no caso de sucessão da pessoa jurídica por fusão, isto é, quando duas ou mais pessoas se fundem para surgir uma outra; ou no caso de transformação, ou seja, quando uma pessoa jurídica muda a sua natureza, como o caso de uma sociedade limitada se transformar em uma sociedade anônima; ou no caso de incorporação, ou melhor quando uma pessoa jurídica adquire e incorpora ao seu acervo social o patrimônio de outra ou de outras pessoas; e na cisão, caso em que uma pessoa jurídica se subdivide, nascendo daí duas ou mais empresas, conforme preceitua o art. 123 do CTN, todas as pessoas jurídicas sucessoras são responsáveis pelos tributos devidos pelas suas antecessoras.

Também no caso de extinção das pessoas jurídicas, quando ocorrer a sucessão por sócio remanescente ou espólio, com a exploração da mesma atividade, ainda que sob a forma de firma individual, os sucessores serão responsáveis pelos tributos devidos pela antecessora.

Por fim, a aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio pela pessoa natural ou jurídica, continuando esta a exploração da mesma atividade, sob qualquer forma (firma individual, sob a mesma ou outra razão social), responde pelos tributos devidos pelo estabelecimento adquirido:

- a) Integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade.
- b) Subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses, a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo do comércio, indústria ou profissão (art. 133, do CTN).

Vejamos:

“Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§ 1o O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I - em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2o Não se aplica o disposto no § 1o deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II - parente, em linha reta ou colateral até o 4o (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 3o Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)”.²⁵

Assim, quem adquire o fundo de comércio ou estabelecimento, se o vendedor cessar a exploração, torna-se integralmente responsável; o que não acontece quando o vendedor continuar a atividade, ou, ainda, cessada a atividade, iniciar dentro de 6 (seis) meses a mesma ou outra atividade, caso em que o comprador passará a responsabilidade subsidiária e o alienante responsável principal.

25. Art. 133 do CTN.

2.2.2.2 - RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, apesar de possuir o rótulo legal de que os terceiros responsáveis são responsáveis solidários, o STF determinou que a responsabilidade do terceiro é subsidiária. Isto porque o terceiro responsável somente poderá ser chamado quando o contribuinte estiver impossibilitado de cumprir com a obrigação tributária.

O rol previsto no art. 134 do CTN estabelece os seguintes:

“Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

*Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório”.*²⁶

26. Art. 134 do CTN.

Tendo em vista as características da solidariedade, o fisco poderá cobrar tanto do filho menor como do pai, do inventariante ou do espólio etc., sendo que o pagamento efetuado por um deles aproveita o outro.

Por outro lado, a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN é a responsabilidade de quem pratica adquire caráter pessoal, resultante de excesso de poderes.

“Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

*III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”.*²⁷

A pratica de atos com excesso de poderes ou infração a lei, contrato social ou estatutos, torna pessoalmente o agente responsável pelos critérios tributários decorrentes.

Incluem-se neste rol todas as pessoas enumeradas no Art. 134 do CTN, além dos mandatários (procuradores), prepostos e empregados e de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

²⁷. Art. 135 do CTN.

2.2.2.3 - RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO

As infrações dividem-se em: meramente regulamentares ou com repercussão apenas civil ou pecuniária; e as infrações de caráter penal ou contravencional. As infrações previstas no art. 137 do CTN são infrações de caráter penal ou contravencional.

“Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

*c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas”.*²⁸

Como regra geral, em matéria tributária, para que se caracterize a infração, tal coisa independe do agente, isto é, se o contribuinte deixou de pagar determinado tributo ou deixou de cumprir determinada obrigação acessória porque esqueceu ou porque dolosamente não quis cumpri-la. Também se a infração causou ou não danos, é irrelevante para a sua caracterização.

Pelo exposto, vê-se que as infrações enumeradas ou são capituladas como crimes ou contravenções, ou existe o dolo específico do agente. Dolo que dizer intenção, que, por exemplo, poderá traduzir-se em alguém atropelar uma pessoa com a intenção de fazê-lo; o específico seria além da intenção de atropelar, também o fato de fazê-lo em relação determinada pessoa.

28. Art. 137 do CTN.

Entretanto, a responsabilidade pela infração é excluída, no caso do infrator denunciá-la espontaneamente e repará-la, recolhendo os tributos acrescidos dos juros, multas e demais acréscimos, bem como cumprido integralmente a obrigação acessória. Também esta denúncia deverá ser feita antes de qualquer procedimento administrativo ou do início de fiscalização.

2.3 – ASPECTO QUANTITATIVO: BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS

No que tange ao aspecto quantitativo, podemos dizer que tal critério esta relacionada ao fato gerador, onde se divide em base de calculo e alíquota. A Base de Calculo podemos dizer que é o valor estimado pela lei para atribuição de um critério de tributação, no que tange a alíquota o percentual devido que, multiplicado pela base de calculo, demonstrará o quantum a ser pago pelo particular ao Estado.

Somente por uma questão terminológica, Geraldo Ataliba, denomina este aspecto de base imponible, quando diz:

“Base imponible é uma perspectiva dimensional do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributaria concreta, do quantum debeatur”. 29

Na realidade, a base imponible se divide em base de cálculo e alíquota.

Sobre a base de calculo ensina Amílcar de Araújo Falcão:

*“Também o fato gerador é decisivo para a definição da base de calculo do tributo, ou seja, daquela grandeza econômica ou numérica sobre a qual se aplica a alíquota para obter o quantum a pagar”.*30

Sendo assim, inexistindo o aspecto quantitativo (base de calculo e alíquota), não há que se falar em obrigação Tributária.

Por exemplo, na inexistência de base de calculo, mas existindo alíquota, cinco por cento vezes zero é igual a zero. Essa base de cálculo deve ser inerente ao fato gerador, daí podemos concluir que, se o legislador tomar como fato gerador aquilo que não tem expressão econômico, configura “confisco”, o que é proibido nos termos do art. 150 IV, da CF.

29. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999..

30. FALCÃO, Amilcar de Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 7ª Ed. 2013, Ed. Saraiva.

2.4 – OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA

Preceitua o artigo 113, do CTN:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

*§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.*³¹

A obrigação tributária é aquela que consiste em levar dinheiro aos cofres públicos, para pagamento do tributo ou penalidade pecuniária concretamente aplicada.

Assim, em Direito Tributário, a obrigação de levar dinheiro aos cofres públicos é denominada obrigação principal, e esta tem sempre como causa da lei.

Pagar Tributo (imposto, taxa ou contribuição de meliori) ou multa pecuniária, concretamente aplicada, se enquadra no conceito de obrigação principal.

Qualquer outro tipo de obrigação imposta pela legislação tributária, que não seja levar dinheiro aos cofres públicos, é obrigação acessória. Esta poderá consistir em prestações positivas (fazer alguma coisa), como, por exemplo, escriturar livros, emitir notas fiscais, inscrever o estabelecimento etc., ou em prestações negativas, como, por exemplo, permitir que a fiscalização examine seus livros, não transportar mercadorias desacompanhadas de notas fiscais etc.

Entretanto na prestação positiva, deixar de emitir notas fiscais quando estava obrigado, ou, na prestação negativa, impedir que o fiscal examine os livros fiscais quando estava obrigado a permitir, será objeto de autuação e imposição de multa.

³¹.Art. 113 do CTN.

Por isso é que o artigo 113 parágrafo 3º, do CTN fala que “*A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária*”.

Em outras palavras, o descumprir uma obrigação acessória (fazer quando não deveria, ou deixar de fazer quando estava obrigado) será objeto de aplicação da multa, e o pagar multa, que consiste em levar dinheiro aos cofres públicos, converte-se em obrigação principal.

Na sistematização do Direito positivo brasileiro, a divisão da obrigação em principal e acessória tem a seguinte consequência juridical:

a) A obrigação principal é sempre decorrente de lei, onde o artigo 114 do CTN determina que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, ou seja, surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

b) A obrigação acessória é decorrente da legislação tributária, cujo conceito encontramos no art. 96 do CTN. A obrigação acessória tem por objetivo as prestações positivas ou negativas previstas no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Ademais, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

O artigo 115 do CTN determina que o 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.

Isto quer dizer que, na “obrigação tributária principal”, o fato gerador, cuja obrigação consistir em pagar tributo ou multas é sempre decorrente de lei, sob pena de invalidade.

Na obrigação acessória, esta poderá ser previsto genericamente na lei (fazer ou não fazer) e a legislação (por meio de Decreto, Portaria, Resolução, etc) irá especificar detalhada e nominalmente a obrigação que deverá ser cumprida, como por exemplo escriturar determinado livro, entregar determinada declaração, etc.

3 – LIMITES CONSTITUCIONAIS PARA DEFINIÇÃO DA REGRA MATRIZ DOS TRIBUTOS

As limitações Constitucionais para definição da Regra Matriz dos Tributos está literalmente ligada as restrições impostas pela Constituição Federal às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras.

Na Constituição Federal podemos constar nos artigos 150 à 152 as famosas limitações ao poder de tributar, que faz como possa ser definido a Regra Matriz dos Tributos, ou seja, limites para dar ensejo a um Tributo.

Como já mencionada anteriormente, a competência tributária é a perspectiva da criação de tributos estabelecida pela Carta Magna para os entes públicos federativos. Trata-se do exercício do poder de tributar dos entes públicos políticos.

Devemos lembrar que esse poder não é absoluto, haja vista a Constituição Federal limita aqueles que possui o poder de exercer a competência tributária.

Luciano Amaro dispõe que:

“a principal função das limitações é demarcar, delimitar, fixar as fronteiras ou limites do próprio exercício do poder de tributar. São instrumentos demarcadores de competência tributaria dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como meros obstáculos ou vedações ao exercício da competência tributária”. ³²

O artigo 146, II, da CF de 1988, determina que somente por lei complementar é que essas limitações podem ser reguladas.

A Constituição Federal trás em seu bojo um capítulo onde fala sobre as limitações ao poder de tributar, onde dá início as limitações para definição da Regra Matriz dos Tributos, ensejo ao pagamento do tributo, da base de cálculo e da sujeição passiva.

Tais limitações não poder ser suscetíveis de supressão por emenda constitucional por se tratarem de cláusulas pétreas, uma vez que afrontam diretamente a segurança jurídica do contribuinte.

32.AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro – Ed. Saraiva – 20ª Ed. 2014.

Tais limitações podem ser subdivididas em: Explícitas no texto constitucional e Implícitas, fruto da doutrina, jurisprudência e outras normas jurídicas extravagantes.

Entre as limitações Implícitas esta: Vedação a invasão de competência tributária; Vedação da bitributação.

Já entre as limitações Explícitas ao poder de Tributar estão ligadas diretamente aos princípios constitucionais e as Imunidades tributárias; então vejamos: Princípio da legalidade ou estrita legalidade tributária, Princípio da Tipicidade Cerrada ou fechada, Princípio da isonomia tributária, Princípio da capacidade contributiva, Princípio da Progressividade, Princípio da Irretroatividade Tributária, Princípio da anterioridade tributária (comum ou de exercício, noventena ou nonagesimal), Princípio da Vedação do tributo com caráter confiscatório, Princípio da Seletividade e essencialidade, Princípio da Liberdade de tráfego, Princípio da uniformidade geográfica na tributação e Princípio da Vedação a concessão de isenções heterônomas pela União.

Por outro lado temos as Imunidades, que são consideradas de igual modo como limites constitucionais ao poder de tributar, entende-se por imunidade tributaria a vedação constitucional que impede a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal; que são :

a) Imunidades genéricas: Aquelas que recaem sobre Impostos – Recíproca, Religiosa, Subjetiva ou condicional, objetiva.

b) Imunidades Interpretativas: Aquelas que a constituição trás a expressão “isenção” –

1) art. 184, §5º, CF: Impede a incidência de impostos federais, estaduais, e municipais sobre as operações de transferência dos imóveis desapropriados para fins de reforma agraria.

2) Art. 195, §7º, CF: Impede a incidência de contribuições sociais sobre as entidade beneficentes de assistência social.

c) Imunidade dos Impostos Nominados: IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), ITR (Imposto Territorial Rural), ICMS (imposto sobre a Circulação de Mercadorias), ITBI (imposto sobre transmissão de bens imóveis inter vivosde forma onerosa).

d) Imunidade das Contribuições sociais e Interventivas - Art. 149, §2º, I da CF/88.

e) Imunidade das Taxas – imunidade estabelecida sobre elas desde que haja previsão constitucional expressa.

Devemos mencionar que para definição da Regra Matriz dos tributos, temos que passar pelos limites constitucionais, sejam eles Explícitos ou implícitos que permitem tal criação.

A partir de agora, após o estudo das Limitações constitucionais para definição da Regra Matriz dos Tributos, passamos a ver de forma sucinta a respeito dos Impostos.

3.1 – IMPOSTOS

É um tributo cujo fato gerador independe de qualquer atividade específica do Estado relativa ao contribuinte (art.16 CTN).

É por essa razão, que os impostos são classificados como não vinculados com relação à hipótese de incidência (fato gerador). Não vinculado a qualquer atividade estatal.

Classificação dos Impostos:

Quanto à instituição fiscalização arrecadatória:

→ **Nominados:** são aqueles **discriminados** expressamente na CF – (art. 153 - Federais, 155 e 156 da CF 88);

- **Federais:** II art. 153 – II, IE, IOF, IPI, IR, ITR, IGF.
- **Estaduais art.155** – ICMS, ITCMD, IPVA.
- **Municipais:** IPTU, ITBI, ISS.

Residuais (ou novos impostos): são diferentes dos impostos nominados (art.154, I da CF 88). Apenas a União pode instituí-los, porém deve ser por meio de lei complementar não sendo cumulativos (na **incidência plurifásica** – em cadeia). Devem possuir fato gerador e base de cálculo diferente dos impostos nominados.

Quanto à possibilidade ou não de transferência do ônus econômico financeiro:

→ **Impostos Diretos:** não se autoriza do ponto de vista jurídico, a transferência do encargo econômico- financeiro, portanto quem suporta o ônus tributário é o mesmo que se relaciona com o Fisco. Ex. Imposto de Renda.

→ **Impostos Indiretos:** é aquele que, por sua natureza jurídica, permite a transferência do encargo econômico-financeiro do tributo para pessoa diversa do contribuinte ou responsável tributário. Nesse caso há tanto o **contribuinte de direito** (que se relaciona diretamente com o Fisco) quanto o **contribuinte de fato** (que sofre o encargo econômico-financeiro).

Classificação quanto ao que incide:

→ **Impostos Reais:** são aqueles que incidem sobre bens/objetos, não se levando em consideração condições pessoais do contribuinte.

→ **Impostos Pessoais:** aqueles que levam em conta condições pessoais do contribuinte. Ex. Imposto de Renda. (considera os gastos do contribuinte).

3.1.1 – IMPOSTOS FEDERAIS

3.1.1.1 - IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO - IE

O imposto sobre a exportação foi proibido no Império. Na Carta Magna de 1891 a sua competência foi deferida aos Estados. A emenda Constitucional nº 18 alterou esta competência, transferindo-a à União.

FATO GERADOR E BASE DE CÁLCULO

O fato gerador é a saída dos produtos nacionais ou nacionalizados para o estrangeiro. A base de cálculo do imposto é:

- I- quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;
- II- quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto ou seu similar alcançaria ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência (CTN, art, 24, I e II).

O parágrafo único do mencionado dispositivo do CTN considera, para os efeitos do inciso II, a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzido os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional, o custo do financiamento.

O poder executivo estatui o art. 26 do CTN, pode, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajusta-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Esta fixação de alíquotas deve ser efetuada pelo Banco Central do Brasil.

O contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

A receita líquida do imposto será destinada à formação de reservas monetárias, preceitua o art. 28 do CTN, que vem nesta parte referendado pela Constituição Federal, que compete à União instituir impostos sobre a exportação para o estrangeiro de produtos nacionais ou nacionalizados e que a lei poderá destinar a receita dos impostos referidos à formação de reservas monetárias ou de Capital de financiamento de programa de desenvolvimento econômico. Entendemos trata-se aí de regra programática endereçada ao legislador ordinário.

Em se tratando de regra programática, o destino pode ser alterado: “A lei poderá dar outro destino, como por exemplo, à criação de um fundo para subvencionar exportação e produção, quando o preço internacional se apresentar gravoso, não compensador para os produtos nacionais. Os recursos viriam dos excedentes de certo limite, quando aquele preço externo oferecer excessivas plusvalias aos produtos do país.

3.1.1.2 - IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO – II

Este imposto sobre o comércio exterior goza de um regime especial, independente de decretação no exercício anterior ao de sua vigência. Este imposto tem alíquotas flexíveis que podem ser estabelecidas pelo Poder Executivo, dentro do estalão mínimo e máximo.

O imposto sobre a importação ou aduaneiro incide sobre mercadorias estrangeiras quando adentrem o território nacional. Isso qualquer que seja a maneira por que se dê a entrada. O Brasil participa do Acordo de Genebra que rege o comércio internacional.

O imposto sobre importação tem como fato gerador, segundo o entendimento do STJ, a entrada real ou ficta do produto estrangeiro no território nacional.

Segundo o artigo 19 do CTN, os sujeitos passivos do imposto sobre importação, poderão ser o importador, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, o destinatário de remessa postal internacional ou o adquirente de mercadoria em entrepostos aduaneiros.

O importador, com o documento de cobertura cambial, da fatura visitada pela autoridades diplomáticas do Brasil, no país de onde é encaminhada a mercadoria, e com o conhecimento de quem transporta, faz o reconhecimento dos direitos aduaneiros de acordo com a classificação do bem importado na tarifa. É feita a pesagem de mercadoria, com sua abertura.

3.1.1.3 - IMPOSTO DE RENDA – IR

O imposto de renda, um dos mais importantes tributos do atual sistema tributário nacional, em termos de arrecadação, foi introduzido no Brasil em 1922, pela Lei nº 4.625, de 31.12.1922, embora já existente desde 1799, na Inglaterra, com o nome de *income tax* e, segundo os autores, tinha suas origens remotas na denominada humano *capitatio romana*.

Lançado, no início, com base em declaração anual do contribuinte, incidia, entre, nós, sobre os rendimentos cedulares – conforme classificação legal – e, depois, complementarmente sobre a renda líquida, para as pessoas físicas. Para as pessoas jurídicas, recaía sobre os lucros na declaração.

O imposto sobre a Renda é da competência da União, conforme se dispõe no art. 153, III, da CF.

Atualmente, existem a tributação na fonte e diferentes sistemas da apuração para as pessoas jurídicas.

Base legal e Estrutura do Imposto

A base constitucional do imposto encontra-se no artigo que se refere a “rendas e proventos de qualquer natureza”, ressalvando ajudas de custos e diárias pagas pelo poder público.

O CTN (Lei nº 5.172 de 25.10.1966) traçou-lhe os contornos gerais (arts. 43 a 45), disciplinando-o dentre os impostos sobre o patrimônio e a renda.

Da competência da União, tem como fato gerador, segundo o CTN, a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de rendas ou proventos”, compreendidos o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos: e os acréscimos patrimoniais não inseridos nas fórmulas expostas (art. 43).

Base de cálculo é o montante, real, presumido ou arbitrado, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44).

Contribuinte é o titular da disponibilidade, podendo a lei atribuir essa condição ao possuidor a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis (art.45).

Na tributação na fonte, fica esta responsável pela retenção e recolhimento do imposto na forma da lei (parágrafo único).

Extensa legislação ordinária – consolidada no Decreto nº 76.186, de 02.09.1975 (Regulamento do IR), mas com inúmeras modificações posteriores, de que se destaca o Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977 – completa o quadro legislativo do tributo, sem se contar os infindáveis textos regulamentares (portarias, instruções e demais normas complementares).

Com respeito aos elementos básicos da estrutura do imposto, pode-se, no entanto, assentar em face da diluição da definição legal, que os fatos geradores são, no caso de fonte, o recebimento do rendimento e, na declaração, a existência de lucro (pessoas jurídicas) ou da renda tributável (acima do limite mínimo). Contribuintes são os que apresentam lucro ou renda, na forma da lei.

3.1.1.4 - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI

Os tributos incidem sobre situações e bens variados, sob a forma de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O Estado, visando a arrecadar recursos que lhe propiciem atingir os fins colimados pela sociedade moderna complexa e em transformação acelerada, elege determinados fatos geradores da obrigação tributária de pagar impostos.

Dentre os impostos que gravam os contribuintes definidos em lei está o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Ressalta óbvia a importância fundamental de se caracterizar o bem como “produto” e decorrente de processo industrial – “industrializado”.

Existe ainda uma equiparação legal, como será vista adiante, em certos casos, de certos bens ou situações à área de abrangência do campo de incidência do IPI, embora não existindo um “produto industrializado” típico.

O “produto” é o resultado da “produção”, o resultado útil do trabalho organizado para obter riquezas artificiais, em estabelecimentos dotados de características ou equipamentos especiais.

O produto resulta de processo de fabricação, concretiza-se desde o instante em que se origina como potencial de proventos como consequência de esforços efetuados para obter-se a produção.

O produto abrange os bens produzidos palpáveis, concretos e os efeitos avaliados ou estimados.

Decorre especificamente do trabalho (produção), que consiste genericamente em manipular-se, executar operações em determinadas coisas, tornando-as diferentes, unidas ou separadas, mas fundamentalmente úteis à finalidade diversa da anterior que possuíam, em sua forma isolada.

É um acréscimo de benefício – a produção – que se faz a coisas ou bens, para servirem a fins determinados, com alteração de substância ou aparência das características originais das matérias-primas (coisas ou bens).

O produto industrializado, portanto, é obtido em produção específica, com emprego de técnica apropriadas em indústrias; por oposição a “produtos agrícolas”, produtos de simples comercialização, “produtos naturais”, etc.

O IPI incide sobre esse tipo de produtos específicos, alcançando-os quando saem do estabelecimento produtor, via de regra.

Genericamente, entretanto, o IPI pode incidir no estágio de fabricação, de venda (produtos importados) ou de consumo final.

Consoante o produto se destine a finalidade de maior ou menor repercussão, ele é gravado à determinada alíquota, para fins de determinação do quantum devido.

O IPI é um “imposto de consumo” – esse era inclusive seu nome anterior. Incide sobre todas as mercadorias produzidas ou importadas consumidas no País. Tudo o que se produz ou se importa deve ser tributado pelo Imposto, ao menos uma vez.

Ele atinge indiscriminadamente a “riqueza”, os bens produzidos e consumidos.

Existe uma preocupação tributária sã de fazê-lo incidir com mais força sobre bens supérfluos ou “de luxo” e, com menos intensidade, sobre produtos essenciais à sociedade, aos consumidores, ao desenvolvimento do País.

Existe a preocupação válida de minimizar seus efeitos quanto aos produtos de importância para a Nação, que possam ser exportados (inclusive pela sua não-incidência) nessa hipótese e, ainda, cumulativamente, pela concessão de incentivo fiscais).

O Estado observa particularmente ao traçar as diretrizes do IPI a riqueza na função econômica do consumo – condição objetiva, originada do índice natural de riqueza na vida econômica – coletiva e individual. Então, faz recair o tributo, consoante suas conclusões, sobre os bens fabricados, importados ou operações subsequentes.

Para avaliação do consumo, mister se faz ter em vista – como causa econômica direta – a especialização de utilidades e natureza de bens.

Em consequência, manipulando alíquotas de tributação, o Estado facilita ou dificulta o consumo.

Também é possível aumentar ou diminuir a receita estatal, conforme as necessidades do Erário Público, utilizando-se o mesmo mecanismo.

3.1.1.5 - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL – ITR

O Imposto Territorial Rural é um tributo que incide sobre o patrimônio e não sobre a renda. A incidência do imposto é sobre o imóvel rural.

Caracteriza-se pelos princípios da progressividade e da retroatividade.

É ele de competência da União, segundo o disposto no art. 21, III, da CF, vigente, pertencendo, no entanto, aos municípios o produto do imposto neles arrecadado.

Assim, podemos conceituar este imposto da seguinte forma: O ITR é um tributo da competência da União, cujo produto pertence aos municípios onde for arrecadado, incidindo sobre o valor dos imóveis rurais, segundo os princípios da progressividade e da regressividade.

São, portanto, elementos da definição os seguintes:

- Imposto Federal;
- Competência da União;
- Pertence aos municípios;
- Incide sobre o valor dos imóveis rurais;
- Princípios da progressividade e da regressividade.

É imposto e não taxa ou tarifa, obedecendo, portanto, às disposições constitucionais relativas a impostos, para o seu disciplinamento, especialmente a norma constante do § 1º do art. 18 da CF., que assim dispõe: “Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar”.

Sendo de competência da União, significa que cabe a ela lançar, fixar, arrecadar e distribuir o produto do imposto.

O produto do imposto pertence aos municípios, não podendo a União, portanto, retê-lo ou deixar de distribuí-lo.

O que pertence aos municípios é, assim, o imposto arrecadado em seus territórios e não um rateio do imposto arrecadado em todos os municípios.

A incidência do imposto é sobre o valor do imóvel rural, valor esse atribuído pelo órgão competente do Governo Federal, que, no momento, é o INCRA.

A avaliação do imóvel é fundada no cadastro imobiliário. Essa avaliação pode não ser aceita pelo INCRA, que a corrigirá. Se a correção não atender aos interesses do proprietário, este poderá promover uma avaliação judicial.

A fixação do imposto obedece as normas dos arts. 49 e 50 da Lei nº 4.504, de 30.11.1964 – o Estatuto da Terra.

É importante para o entendimento do conceito do imposto saber o que é imóvel rural.

O imóvel rural está conceituado no art. 4º, I, da Lei nº 4.504, de 30.11.1964, da seguinte forma:

“I – o prédio rustico, de área contínua, qualquer que seja a sua localização, que se destine à exploração extrativa, agrícola, pecuária ou agroindustrial, quer através de planos públicos de valorização, quer através de iniciativa privada”.

Assim, é imóvel rural aquele que tem destinação agrária, quer se situe dentro de perímetro urbano, quer fora dele. Destinação significa a possibilidade econômica de exploração agrária.

Os princípios da progressividade e da regressividade dizem respeito à possibilidade do aumento ou da diminuição do valor do imposto sobre um determinado imóvel rural, segundo a sua exploração seja racional e econômico ou antieconômico e antissocial.

O valor básico do imposto é de 0,2% sobre a terra nua, como dispõe o art. 50 do Estatuto da Terra.

Esse valor poderá ser majorado, de acordo com o §1º, do referido art. 50.

Imunidade:

Nos termos do art. 153, § 4º, in fine, da Constituição, o imposto não incide sobre pequenas glebas rurais, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

Para os efeitos deste artigo, pequenas glebas rurais são os imóveis com área igual ou inferior a:

I - 100 ha, se localizado em município compreendido na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense;

II - 50 ha, se localizado em município compreendido no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental;

III - 30 ha, se localizado em qualquer outro município.

São Isentos do Imposto:

I - o imóvel rural compreendido em programa oficial de reforma agrária, caracterizado pelas autoridades competentes como assentamento, que, cumulativamente, atenda aos seguintes requisitos:

a) seja explorado por associação ou cooperativa de produção;

b) a fração ideal por família assentada não ultrapasse os limites estabelecidos no artigo anterior;

c) o assentado não possua outro imóvel.

II - o conjunto de imóveis rurais de um mesmo proprietário, cuja área total observe os limites fixados no parágrafo único do artigo anterior, desde que, cumulativamente, o proprietário:

- a) o explore só ou com sua família, admitida ajuda eventual de terceiros;
- b) não possua imóvel urbano.

Contribuinte do ITR é o proprietário de imóvel rural, o titular de seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

O domicílio tributário do contribuinte é o município de localização do imóvel, vedada a eleição de qualquer outro.

É responsável pelo crédito tributário o sucessor, a qualquer título, nos termos dos arts. 128 a 133 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Sistema Tributário Nacional).

O valor do imposto será apurado aplicando-se sobre o Valor da Terra Nua Tributável – VTNT a alíquota correspondente, prevista no Anexo desta Lei, considerados a área total do imóvel e o Grau de Utilização – GU.

Na hipótese de inexistir área aproveitável após efetuadas as exclusões previstas no art. 10, § 1º, inciso IV, serão aplicadas as alíquotas, correspondente aos imóveis com grau de utilização superior a 80% (oitenta por cento), observada a área total do imóvel.

Em nenhuma hipótese o valor do imposto devido será inferior a R\$ 10,00 (dez reais).

No que tange ao pagamento e prazo, podemos dizer que :

O imposto deverá ser pago até o último dia útil do mês fixado para a entrega do DIAT.

À opção do contribuinte, o imposto a pagar poderá ser parcelado em até quotas iguais, mensais e consecutivas, observando-se que :

I - O valor de cada quota não deve ser inferior a R\$ 50,00

II – a primeira quota ou quota única deverá ser paga até a data fixada no caput;

III – as demais quotas, acrescidas de juros equivalentes a taxa referencial do Sistema de Liquidação e de Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do mês subsequente à data fixada no caput até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês do pagamento, vencerão no último dia útil de cada mês;

IV- é Facultado ao contribuinte antecipar, total ou parcialmente, o pagamento do imposto ou das quotas.

3.1.1.6 - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS – IOF

Criado pela Lei nº 5.143 de 20.10.1966, o Imposto sobre Operação Financeiras Colocado como instrumento da gestão dos órgãos da direção monetária (CMN e Banco Central do Brasil) para orientação do mercado financeiro no sentido de incrementar ou desestimular operações financeiras, conforme os interesses prevalecentes da política econômica em geral e da política monetária em particular.

Sem se afastar do conceito geral de tributo, segundo a visão econômica subjacente ao Direito Tributário, pelo que o mesmo é “parcela da renda nacional ou do produto nacional, que se transfere do setor privado para o setor público e posteriormente, sob a forma de bens ou serviços”, O IOF apresenta como realce o caráter extrafiscal como ingrediente de significação que é, a compor os custos das operações financeiras.

A competência para sua instituição é a da União, estando a mesma prevista no art. 21, VI, da CF., repetida tal rega no art. 63 do CTN.

O caráter extrafiscal pretende abranger sobretudo as situações conjunturais que se verifiquem no mercado financeiro.

A responsabilidade pela cobrança e recolhimento do tributo cabe às instituições financeiras ou seguidoras, conforme o caso, sendo estas as que responderão pelas penalidades decorrentes de qualquer irregularidade, quer na cobrança, quer no recolhimento do imposto ao Banco Central do Brasil.

O fato gerador do IOF é a entrega do respectivo valor ou sua colocação à disposição do interessado, e, no caso de operações de seguro, o respectivo recebimento do prêmio.

As condições de verificação da ocorrência do fato gerador apresentam algumas peculiaridades, no caso operações financeiras. A entrega dos recursos caracteriza-se, basicamente, pelo pagamento em cheque, pelo crédito na conta de depósito a vista da importância relativa à operação deferida ou pela contabilização do crédito pela entidade financeira. Na ocorrência de qualquer desses eventos, torna-se devido o imposto.

Caracterizam-se como fato gerador desse tributo, ainda, os adiantamentos efetuados pelas instituições bancárias na conta de depósitos a vista, de seus clientes, qualquer desembolso que seja efetuado pela instituição de crédito, sem que a isto correspondam recursos do beneficiário em poder do banco. Entende-se que não se configura esse tipo de adiantamento o fato de determinado depositante estar sem recursos em uma conta corrente e os ter disponíveis em outra mantida em diferentes agências da mesma instituição financeira. Isto porque, o que caracteriza a operação de crédito é a diferença menor para o depositante entre o total dos recursos disponíveis de que é titular junto à instituição financeira e o que esta lhe fornece. Sendo instituição financeira (banco comercial) um conjunto de agências, forma pela qual a mesma poder atuar, a verificação do fato gerador não pode ser feita individualmente por agência, mas sim considerando-se somente o todo unitário em que se constitui a própria instituição. Justifica-se essa explicação, porque o Direito Tributário se serve dos princípios e regras dos demais campos do direito para se informar da ocorrência no campo jurídico do evento necessário, previsto em lei, gerador da obrigação tributária; exemplificando-se assim os casos dos contratos de transferência de direitos imobiliários, onde são as regras de direito civil que determinam a validade e a eficácia do ato para gerar, a partir daí, a obrigação fiscal.

3.1.2 – IMPOSTOS ESTADUAIS

3.1.2.1 - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE SERVIÇOS E MERCADORIA – ICMS.

Os tributos incidem sobre situações e bens variados, sob forma de impostos, taxas e contribuições de melhorias.

O Estado, visando a arrecadas recursos que lhe propiciem atingir os fins colimados pela sociedade moderna – complexa e em transformação acelerada - , elege determinados fatos geradores da obrigação tributária de pagar impostos.

Dentre os impostos que gravam os contribuintes, existem aqueles cuja competência tributária originária não pertence ao poder central – a União -, mas é outorgada por lei aos Estados componentes da Federação.

Tal é o caso do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias, ou Imposto sobre Circulação de Serviços e Mercadorias, o ICMS.

O tributo, conforme ser nomen juris indica, índice sobre circulação de mercadorias. Vale dizer que somente os bens que são passíveis de compra e venda, ou de operações de cunho econômico, são tributados.

Alcança-se, portanto, a movimentação de bens comercializáveis, que têm valor econômico intrínseco nas fases que compõem o ciclo produção – consumo final, mas somente naquelas fases em que há “circulação econômica.

A mercadoria pode ser produzida pelo trabalho do homem, resultam de processo de fabricação, mas também pode ser apenas produto natural, que é objeto de transações comerciais.

O ICMS atinge todas as fases de circulação de riquezas, à determinada alíquota, consoante as operações sejam efetuadas em um mesmo Estado ou interestaduais.

Insurgem –se as Fazendas, estaduais, de tempos em tempos, contra o conceito de tributar-se apenas a circulação de bens, stricto sensu, se visássemos a atingir qualquer circulação de mercadorias pelo ICMS, ainda que não houvesse acréscimo de valor econômico a tais mercadorias, estaríamos aumentando indevidamente a arrecadação e gravando os contribuintes, em instantes em que não estão obtendo receitas e as mercadorias não estão sendo acrescidas em seu valor, o que resultaria em tributação injusta e inadequada, configurando abuso de direito.

Não tem a função seletiva do Imposto de Consumo (IC), mas atinge igualmente riquezas consumidas, porque é tributo de circulação, in genere.

O conceito de circulação de mercadorias é um conceito de aplicação recente e que vem substituindo a utilização do conceito de transações mercantis, para efeito de tributação, em todo o mundo.

É um conceito mais elástico, flexível, que permite manipular o mecanismo tributário como um todo e em partes específicas, no ciclo produção – consumo, dificultando-se a circulação indesejada, facilitando – se a desejável, por meio de incentivos e exonerações, bem como se mantendo arrecadação, em níveis controlados, além de se propiciar aos órgãos públicos controle global operacional dos contribuintes, não obstante mais complexo.

Princípio Básico Gerais

O ICMS essencialmente estrutura-se sobre princípios básicos, entre os quais realçamos:

- 1°) o princípio da não cumulatividade;
- 2°) o princípio da uniformidade.

Consoante o “princípio da não – cumulatividade”, tributa-se a importância correspondente a bens, trabalho e capital empregados em acréscimos a mercadorias entradas no estabelecimento, cada vez que dele sai em virtude de operação que determine circulação econômica.

O valor pago pelas mercadorias entradas não vai estar incluído no valor- base de cálculo das mercadorias saídas (transformadas, revendidas, ou remetidas a qualquer título).

O valor do ICMS, destacado em notas fiscais recebidas pelo estabelecimento contribuinte é por este aproveitado como crédito fiscal, para ser abatido do débito correspondente à saída posterior. Portanto, ao final de determinado de apuração do tributo (mês ou meses), só se recolhe o montante decorrente da diferença entre o valor debitado e o creditado.

Não ocorre, em consequência, a “tributação em cascata”, que onera todas as etapas de circulação econômica das mercadorias, a cada operação , sem abatimentos, provocando incessante aumento de custos e preços.

Conforme o “princípio da uniformidade”, o ICMS atinge todas as etapas de circulação econômica, como alíquotas basicamente idênticas.

Não há distinção entre produtos, mercadorias, ou tipos de operação, todos sujeitos a regras uniformes.

Há apenas uma distinção mais formal e de política econômica estatal que jurídica, consistente em tributar-se as operações interestaduais (aquelas em que o destinatário está situado em outra unidade de Federação), com alíquota pouco mais baixa, o que permite que haja uma arrecadação do tributo (ainda que pequena proporcionalmente), no Estado consumidor, ou destinatário.

3.1.2.2 - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES – IPVA

O IPVA é um imposto estadual exigível a partir de 1º de janeiro de cada exercício, no local de registro e licenciamento do veículo perante as autoridades, e não no local do domicílio do proprietário ou possuidor (Art. 155, III da CF).

O sujeito passivo do imposto é o proprietário do veículo automotor, pessoa física ou jurídica e a base de cálculo será o valor venal de referido veículo.

O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor de qualquer tipo, seja, automóveis, motocicleta, caminhão, avião, barco e etc.

Dispõe o Art. 155 §6º, da CF, que o IPVA terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal, podendo, ainda, possuir alíquotas diferenciadas em razão do tipo e da utilização do veículo.

A base de cálculo do IPVA é o valor venal ou comercial com base em tabela predeterminada, na qual se observa o chamado “valor de mercado”. É que para esse fim são utilizados as tabelas anuais, feitas e publicadas pelo Fisco, que são baseadas em publicações especializadas.

Com advento da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, a mudança na base de cálculo do IPVA não necessita obedecer o princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no Art. 150, III, “c”, da CF. No entanto a majoração da base de cálculo deste imposto, deve observar a anterioridade do exercício seguinte.

3.1.2.3 - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE QUAISQUER BENS OU DIREITOS – ITCMD

A competência para a instituição do ITCMD é dos Estados e do Distrito Federal, conforme dispõe o Art. 155 da CF.

Os sujeitos passivos do ITCMD são:

- a) Os herdeiros ou legatários;
- b) Quaisquer das partes ligadas à doação (doador ou donatário), conforme estabelece a lei.

O fato gerador do imposto verifica-se com a transmissão gratuita de quaisquer bens (móveis ou imóveis). Referida Transmissão pode se dar mediante contrato de doação ou, ainda em razão do falecimento de seu titular (causa mortis).

A transmissão consiste na passagem jurídica da propriedade de bens ou direitos de uma pessoa para outra. Dá-se em caráter não oneroso pela ocorrência de morte (causa mortis) ou doação (ato de liberalidade). O CTN prevê que nas transmissões causa mortis despontam tantos fatos geradores distintos quantos forem os herdeiros ou legatários.

No que tange a transmissão de bens imóveis, o imposto deve ser recolhido ao Estado da situação do bem ou ao DF, conforme dispõe o artigo 155, §1º, I, da CF. No entanto, se houver a transmissão de bem móvel, o ITCMD competirá ao Estado onde de processar o inventário ou tiver domicílio o doador, ou ao DF (Art. 155, §1, II, da CF).

O artigo 35 do CTN, base de cálculo do ITCMD será o valor venal dos bens ou direitos transmitidos e da doação. A alíquotas máximas do imposto será fixada pelo Senado Federal (Resolução nº 9/92 – 8%). Deve-se lembrar que o ITCMD não se sujeita ao regime de alíquotas progressivas, por ausência de disposição constitucional, devendo ser aplicada, neste caso, a proporcionalidade, ou seja, variação do imposto, com imposição de alíquotas única, graduando-se o gravame em função da base de cálculo.

3.1.3 – IMPOSTOS MUNICIPAIS

3.1.3.1 - IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA - IPTU

O Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, cuja competência privativa compete aos municípios. Estes podem optar por duas soluções:

- a) instituir um imposto único, chamado imposto imobiliário ou imposto sobre propriedade predial e territorial urbana;
- b) instituir dois impostos, um sobre propriedade predial e outro sobre propriedade territorial urbana. Sendo a adotada pela maioria dos municípios.

O imposto predial é aquele que, de modo geral, recai sobre os prédios, como a própria palavra indica. O seu fato gerador, destarte, é a própria existência de um imóvel edificado, sobre ele recaindo o fisco municipal. Pouco importa se o proprietário utiliza ou não o imóvel, nem tampouco se ele é ocupado por proprietário, enfiteuta, arrendatário, ou qualquer outro possuidor a título precário.

A base para o cálculo de tal tributo é o valor venal do bem imóvel. É possível atualizá-lo (índices oficiais de correção monetária) por instrumento infralegal (Ex: decreto) , porém a “atualização” que represente aumento de tributo (índices acima da correção monetária do período) somente poderá se dar por meio da lei (Art. 97, §§ 1º e 2º, CTN).

Antes da criação da emenda EC 29/2000, o único critério para aumento do tributo era baseado na “função social do mesmo”, sendo que os subaproveitados, eram onerados mais gravosamente. Após a referida Emenda, passamos a ter quatro critérios de progressividade – “localização”, “valor”, “uso”, e a “função social”, sendo que podemos afirmar que após a criação da EC 29/2000, o IPTU, ganhou nova progressividade – “fiscal”- .

3.1.3.2 - IMPOSTO SOBRE SERVIÇO – ISS

O ISS é imposto municipal de competência dos Municípios e Distrito Federal (Art. 156, III, CF c/c Art. 1º e seguintes da LC 116/2003).

O sujeito passivo é o prestador dos serviços constantes na lista anexa à LC 116/2003, excetuados aqueles que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos e os diretores e membros de conselhos consultivos e fiscais de sociedade.

Principal fonte de arrecadação dos municípios, o Imposto sobre Serviços sobre modificações ao longo de sua existência, tanto na esfera da competência para tributação, como no próprio nome e em suas características intrínsecas e da cobrança.

Base legal e estruturação do imposto

O ISS está inserido na Constituição Federal a competência dos municípios.

O CTN coloca-o entre os impostos sobre a produção e a circulação, mas, em verdade, possui características próprias, que o distinguem dos demais (IPI, ICMS e outros).

Foi concebido, no plano econômico, como imposto incidente sobre o movimento econômico ou renda bruta de certas atividades. No âmbito jurídico, tem as condições de imposto complexo, porque se mostra distinto em razão da atividade tributada- ora onerando o movimento, ora prescindindo desse elemento – mas, em termos gerais, pode assentar-se que tributa os preços dos serviços prestados.

3.1.3.3 - IMPOSTO SOBRE A TRANSMISSÃO INTER VIVOS, A QUALQUER TÍTULO, POR ATO ONEROSO, DE BENS IMÓVEIS, POR NATUREZA OU ACESSÃO FÍSICA, E DE DIREITOS REAIS SOBRE IMOVEIS, EXCETO OS DE GARANTIA, BEM COMO CESSÃO DE DIREITOS A SUA AQUISIÇÃO – ITBI

O ITBI (ou ITIV), é um imposto municipal, de competência dos Municípios e Distrito Federal, está definido no Art. 156, II da CF.

O sujeito passivo do ITBI pode ser o adquirente ou o transmitente do bem imóvel. O Art. 42 do CTN dispõe que qualquer das partes pode ser sujeito passivo do imposto.

O ITBI tem como fato gerador a 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 à sua aquisição, conforme dispõe o Art. 156, II, CF e Art. 35, CTN).

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens imóveis transmitidos ou direitos reais cedidos. É o valor de mercado, sendo irrelevante o preço de venda constante da escritura. Caso o fisco não aceite o valor, caberá o arbitramento (Art. 148, CTN).

No que tange as alíquotas do ITBI, são proporcionais, ou seja, incidem em percentagem única sobre as diversas bases de cálculo. Isso quer dizer que o ITBI não admite alíquotas progressivas, bem como, inexistente previsão constitucional permissiva, conforme entendimento majoritário na doutrina e jurisprudência. O STF sumulou que a tese da progressividade no ITBI é inconstitucional, uma vez que detendo o imposto a natureza real e não podendo variar conforme a capacidade contributiva do contribuinte.

CONCLUSÃO

Conforme vimos no decorrer do trabalho, tentamos simplificar a linguagem técnica dos impostos e estabelecer a Responsabilidade Tributária.

Procuramos utilizar uma bibliografia onde se encontra os melhores juristas e acadêmicos da esfera do Direito Tributário; com a finalidade de demonstrar o entendimento de cada um no que tange a matéria.

Depois de extensa pesquisa e descrição sobre os impostos no Brasil, acredito ter alcançado o propósito de obter uma visão panorâmica de como um advogado na área do Direito Tributário pode se situar para desempenhar sua profissão.

Avaliando o resultado deste trabalho, acredito que conseguimos explicar com algum sucesso, tendo uma visão prática do Direito Tributário que irá auxiliar na efetiva prática forense.

Este trabalho não é conclusivo, mas com certeza servirá de base para futuras pesquisas e/ou outros trabalhos acadêmicos ou profissionais.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva 1999.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BARTINE, Caio. *Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos tribunais, 2012.

MARQUES, Marcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 3ed. Editora Saraiva, 2013.

BERTI, Flavio de Azambuja. *Pedágio. Natureza jurídica*. 2. Ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BALEEIRO, A. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 13ed. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário. Fundamentos jurídicos da incidência*. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

RODRIGUES, Rafael Moreno. *Curso de legislação tributária para administradores de empresas*. São Paulo, Resenha tributária, 1984.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha, 1973.

VALÉRIO, Walter Paldes. *Programa de Direito Tributário: parte geral*. Porto Alegre, Sulina, 1974.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 7ª Ed. 2013, Ed. Saraiva.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro – Ed. Saraiva – 20ª Ed.* 2014.

COSTA, Nelson Nery. Constituição Federal Anotada e Explicada – Ed. Forense – 5ª Ed. 2013.

Código Tributário Nacional e Constituição Federal - Tradicional - 44ª Ed. 2015.