



**UNISUL**

**UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA**

**PAOLA MARATEU BORGES**

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA EM SEUS ASPECTOS MATERIAIS E PROCESSUAIS**

Tubarão

2018

**PAOLA MARATEU BORGES**

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA EM SEUS ASPECTOS MATERIAIS E PROCESSUAIS**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Linha de pesquisa: Justiça e sociedade

Orientador: Cristiano de Souza Selig, Esp.

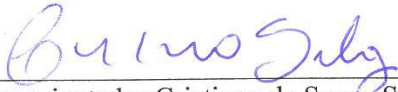
Tubarão

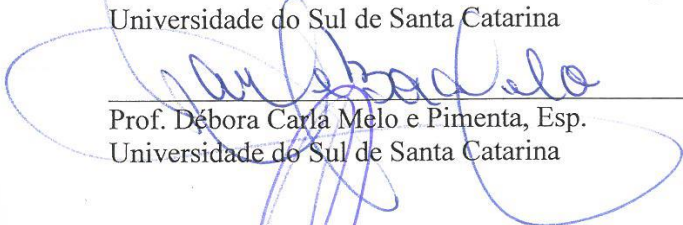
**PAOLA MARATEU BORGES**

**ANÁLISE TRIBUTÁRIA EM SEUS ASPECTOS MATERIAIS E PROCESSUAIS**

Esta Monografia foi julgada adequada à obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovada em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade do Sul de Santa Catarina.

Tubarão, 18 de junho de 2018.

  
\_\_\_\_\_  
Professor e orientador Cristiano de Souza Selig, Esp.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

  
\_\_\_\_\_  
Prof. Débora Carla Melo e Pimenta, Esp.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

\_\_\_\_\_  
Prof. Eron Pinter Pizzolatti, Esp.  
Universidade do Sul de Santa Catarina

“A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.” (Arthur Schopenhauer).

## **RESUMO**

A presente pesquisa visa executar uma análise sobre os aspectos material e processual do direito tributário. Para isso foi utilizado o método dedutivo e procedimento bibliográfico para a elaboração deste trabalho que é uma pesquisa descritiva de abordagem qualitativa. Como resultado, verificou-se que a matéria tributária é bastante vasta e o seu processamento se dá em grande parte pela via administrativa o que não elimina a necessidade da utilização da via judicial. Assim, conclui-se que entender esse ramo autônomo do direito é de fundamental relevância tanto para fins acadêmicos quanto para a prática do direito como ciência social.

Palavras-chave: Ordem tributária. Processos tributários. Ilícitos tributários.

## **ABSTRACT**

The present research aims to perform an analysis on the material and procedural aspects of tax law. For this, the deductive method and bibliographic procedure for the elaboration of this work was used, which is a descriptive research of qualitative approach. As a result, it has been verified that the tax matter is very extensive and its processing is largely due to the administrative route, which does not eliminate the need to use the judicial route. Thus, it is concluded that understanding this autonomous branch of law is of fundamental relevance both for academic purposes and for the practice of law as a social science.

**Keywords:** Tax order. Tax proceedings. Illicit tax.

## SUMÁRIO

|              |                                                                 |           |
|--------------|-----------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>1</b>     | <b>INTRODUÇÃO.....</b>                                          | <b>8</b>  |
| 1.1          | CONCEITOS OPERACIONAIS.....                                     | 8         |
| 1.2          | JUSTIFICATIVA .....                                             | 8         |
| 1.3          | OBJETIVO OBJETIVO GERAL .....                                   | 8         |
| 1.4          | DELINEAMENTO METODOLÓGICO.....                                  | 9         |
| 1.5          | DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO: ESTRUTURA DOS CAPÍTULOS.....       | 9         |
| <b>2</b>     | <b>ORDEM TRIBUTÁRIA .....</b>                                   | <b>10</b> |
| 2.1          | TRIBUTO .....                                                   | 11        |
| 2.2          | COMPETÊNCIA .....                                               | 14        |
| <b>2.2.1</b> | <b>Classificação da competência tributária .....</b>            | <b>14</b> |
| 2.3          | RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA).....         | 18        |
| <b>2.3.1</b> | <b>Relação Jurídico-Tributária (obrigação tributária) .....</b> | <b>18</b> |
| 2.3.1.1      | Objeto .....                                                    | 18        |
| 2.3.1.2      | Causa .....                                                     | 20        |
| 2.3.1.2.1    | <i>Elementos do Fato Gerador Integral .....</i>                 | <i>22</i> |
| 2.3.1.2.2    | <i>Classificação do Fato Gerador .....</i>                      | <i>24</i> |
| 2.3.1.3      | Sujeito Ativo.....                                              | 26        |
| 2.3.1.4      | Sujeito Passivo.....                                            | 27        |
| <b>3</b>     | <b>PROCESSOS TRIBUTÁRIOS.....</b>                               | <b>31</b> |
| 3.1          | PROCESSO ADMINISTRATIVO.....                                    | 31        |
| <b>3.1.1</b> | <b>Fase unilateral/Não contenciosa/litigiosa .....</b>          | <b>31</b> |
| <b>3.1.2</b> | <b>Fase bilateral/contenciosa/litigiosa .....</b>               | <b>34</b> |
| 3.2          | PROCESSO JUDICIAL .....                                         | 36        |
| <b>3.2.1</b> | <b>Ações iniciadas pelo contribuinte.....</b>                   | <b>37</b> |
| 3.2.1.1      | Ação anulatória de lançamento tributário.....                   | 37        |
| 3.2.1.2      | Ação declaratória.....                                          | 37        |
| 3.2.1.3      | Ação de consignação em pagamento.....                           | 37        |
| 3.2.1.4      | Ação de repetição do indébito .....                             | 38        |
| 3.2.1.5      | Ação rescisória .....                                           | 38        |
| 3.2.1.6      | Reclamação ao Supremo Tribunal Federal.....                     | 39        |
| 3.2.1.7      | Mandado de Segurança.....                                       | 40        |
| <b>3.2.2</b> | <b>Ações iniciadas pelo Fisco.....</b>                          | <b>40</b> |
| 3.2.2.1      | Execução Fiscal.....                                            | 40        |

|          |                                                                           |           |
|----------|---------------------------------------------------------------------------|-----------|
| 3.2.2.2  | Ação cautelar fiscal .....                                                | 42        |
| 3.2.2.3  | Ação rescisória .....                                                     | 42        |
| 3.2.2.4  | Ação anulatória de decisão administrativa favorável ao contribuinte ..... | 43        |
| <b>4</b> | <b>ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS .....</b>                                         | <b>44</b> |
| 4.1      | CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA.....                                     | 44        |
| 4.2      | RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÕES .....                           | 47        |
| 4.3      | O PAGAMENTO DO TRIBUTOS E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE.....                 | 50        |
| <b>5</b> | <b>CONCLUSÃO.....</b>                                                     | <b>53</b> |
|          | <b>REFERÊNCIAS .....</b>                                                  | <b>54</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo aborda os elementos que compõe a primeira etapa desta pesquisa, desde a delimitação do tema até os conceitos operacionais, requisitando para isso dedicação e profundidade no estudo, como condição fundamental para a dinâmica da pesquisa monográfica.

### 1.1 CONCEITOS OPERACIONAIS

Tem-se por conceitos operacionais nesta pesquisa “tributo”, “ordem tributária” e “ilícitos tributários”.

### 1.2 JUSTIFICATIVA

O Estado para melhorar o convívio social dos seus cidadãos formulou regras de conduta, agindo assim como entidade de força superior. Porém para concretizar objetivos necessita de aporte financeiro e visando satisfazer essa necessidade criou um instrumento que possibilita tal obtenção.

A tributação foi o instrumento criado para satisfazer a falta de recursos financeiros do Estado. Para melhor gerir a forma de obter e aplicar tais recursos foram criadas normas jurídicas, definindo o conceito de tributo, bem como a forma como este deve ser cobrado, e também, regulando a relação oriunda dessa tributação e suas consequências.

Em pesquisa feita não só em base dados como consideráveis tais como “SCIELO”, “BDTD Ibict” e “BDJUR” como também em pesquisa feita na base de dados da biblioteca da UNISUL, houve um único trabalho encontrado sobre o tema semelhante. Logo, fica perceptível a importância de tal pesquisa em meio acadêmico para complementação de conteúdo sob uma perspectiva diferenciada sobre um tema tão importante tendo em vista que pouco se divulga sobre o assunto.

### 1.3 OBJETIVO

#### OBJETIVO GERAL

Explicar sobre os aspectos material e processual da ordem tributária

#### Objetivos específicos

Discorrer acerca da ordem tributária.

Perquirir acerca dos processos tributários.

Analisar os ilícitos tributários.

#### 1.4 DELINEAMENTO METODOLÓGICO

Esta seção consiste na especificação dos tipos de método e pesquisa cabíveis ao objeto em estudo, no caso, “**Análise tributária em seus aspectos materiais e processuais**”.

Galliano (1986 apud HEEDERT, LEONEL, 2007) entende por método sendo “o conjunto de etapas, ordenadamente dispostas, a serem vencidas na investigação da verdade, no estudo de uma ciência ou para alcançar determinado fim”.

Sendo assim, o método de abordagem utilizado será o dedutivo, o qual consiste em uma modalidade de raciocínio que parte de preposições gerais e origina por conclusão uma preposição particular.

O método de abordagem de procedimento será o bibliográfico, que segundo Cervo e Bervian (1996), o procedimento de pesquisa bibliográfico pode ser resumida na tentativa de explicar uma questão tomando por base o conhecimento que já foi publicado acerca dessas questões específicas.

#### 1.5 DESENVOLVIMENTO DO TRABALHO: ESTRUTURA DOS CAPÍTULOS

##### **1 INTRODUÇÃO**

##### **2 ORDEM TRIBUTÁRIA**

##### **3 PROCESSOS TRIBUTÁRIOS**

##### **4 ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS**

##### **5 CONCLUSÃO**

## 2 ORDEM TRIBUTÁRIA

A República Federativa do Brasil possui objetivos fundamentais, os quais estão elencados no artigo terceiro de sua Carta Magna. Para consecução de tais objetivos foi necessário criar uma estrutura com regras de conduta para que seus integrantes conseguissem conviver em sociedade.

Tal estrutura denominou-se “Estado”, sendo este uma entidade soberana com uma força tal que possibilitou a criação do direito positivo que é o conjunto de determinados ordenamentos jurídicos, ou seja, um ente superior que criou regras gerais as quais são impostas a pessoas e situações, a fim de organizar o convívio social dos seus cidadãos.

Seguindo essa linha, descreve Machado (2017, p. 23): “Para viver em sociedade, necessitou o homem de uma entidade com força superior, bastante para fazer as regras de conduta, para construir o direito positivo. Dessa necessidade nasceu o Estado (...).”.

O Estado como ente soberano e responsável pelos seus integrantes deve prover serviços que satisfaçam as necessidades coletivas, e assim, alcance seus objetivos fundamentais. Por mais forte e soberano que este ente seja não é possível sua manutenção por si mesmo, logo é necessária ajuda de seus contribuintes.

Assim os cidadãos integrantes do Estado ajudariam seu ente, da mesma forma como um relojoeiro que constantemente calibra com precisão, limpa e lubrifica as peças de seu relógio a fim de fazer com a máquina continue funcionando devidamente. A diferença no presente caso é que o ente soberano não necessita de ajuda específica a sua manutenção, mas sim de uma forma em que o cidadão colabore com o máximo possível para que o Estado alcance seus fins sociais sem que tal colaboração seja tida como um fardo.

Nesse contexto, surge a ideia de ordem tributária, ou seja, um ordenamento jurídico que cuida da instituição, fiscalização e arrecadação de recursos materiais para a manutenção da estrutura estatal, para que esta possa prestar, de forma devida, os serviços que lhe competem.

“No exercício de sua soberania, o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto a soberania estatal, ou uma parcela desta.” (MACHADO, 2017, p. 27)

Logo, é perceptível que o direito tributário regula a relação entre o Estado, denominado Fisco, que atua através de seus entes tributantes, que são as pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estados-membros, municípios e o Distrito Federal), e seus cidadãos, que são denominados na legislação como contribuintes.

## 2.1 TRIBUTO

O Código Tributário Nacional define, em seu artigo terceiro, o conceito de tributo como “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.”.

Deste modo, faz-se necessário um desmembramento do artigo anteriormente citado, para melhor compreensão de tal instituto.

Ao descrever tributo como “prestação pecuniária”, o legislador demonstra o interesse em um tipo específico de patrimônio do contribuinte, a pecúnia, sendo que esta, conforme disciplina Sabbag, configura o fenômeno tributário uma vez que não há como estabelecer associação entre tributo com relação que não seja pecuniária.

Assim, se vê que não são admitidos, no Brasil, os tributos *in natura* bem como os tributos *in labore*, logo, não há possibilidade de satisfação do crédito tributário através de bens, nem pela prestação de serviço.

O contribuinte somente poderá prestar valor expresso em moeda corrente como recurso material ao Estado, não poderá haver o pagamento de tributo com prestação de serviços ou bens diversos do dinheiro.

Porém, houve acréscimo do inciso XI ao artigo nº 156 do Código Tributário Nacional, através da lei complementar nº 104/2001, que acarretou em exceção à regra geral, pois traz como forma de extinção de crédito tributário a dação em pagamento, ou seja, apresenta uma forma diversa da prestação pecuniária como satisfação ao pagamento do tributo devido.

A dação em pagamento é um instituto do direito civil, que permite que uma obrigação seja satisfeita mediante a devida tradição de bem imóvel.

Nas palavras de Gomes (2016, p.122):

O credor não pode ser obrigado a receber coisa diversa da que constitui objeto da prestação. Mas a substituição é permitida com sua aquiescência. O acordo pelo qual consente na substituição chama-se dação em pagamento (*datio in solutum*). (...). Corresponde, por conseguinte, ao modo normal de cumprimento. (Itálico do autor).

Sobre as formas de pagamento do tributo, dispõe o artigo nº 162 do Código Tributário Nacional:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico. (BRASIL, 1966)

Segundo Sabbag (2017, p. 420):

As formas destacadas no inciso II do art. 162 do CTN são antiquadas. Se há muito, pagamento por meio de vale postal deixou de ser utilizado. A *estampilha*, mencionada pelo legislador, e o selo. O pagamento por *papel selado* (papel em que o selo já se encontra presente) e por *processo mecânico* (impressão declarada mecanicamente no papel), praticamente, não são mais utilizados, estando em franco desuso.

Deste modo, fica evidente que o caráter pecuniário da prestação é regra geral, sendo a dação em pagamento uma excepcionalidade legal a forma de satisfação do crédito.

A compulsoriedade do pagamento do tributo, que se encontra descrita no artigo 3º do Código Tributário Nacional decorre do Princípio da Legalidade.

[...] sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio, para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. (MACHADO, 2017, p. 32)

Assim, entende-se que o pagamento do tributo não é compulsório porque decorre da vontade direta do contribuinte, mas sim por disposição legal, assim uma obrigação *ex lege*, que por sua vez independe de qualquer ato de vontade de quem é o responsável pela obrigação.

Importante menção faz Carvalho (2004, p. 25) ao explicitar que: “[...] prestação pecuniária compulsória quer dizer que o comportamento obrigatório de uma prestação em dinheiro, afastando-se de plano, qualquer cogitação inerente as prestações voluntárias. ”

O direito tributário é decorrente do direito público, fato que torna inerente a aplicação da supremacia de seu interesse (público), ante ao interesse privado, o que permite a imposição de obrigação por parte do Estado, ou seja, de forma unilateral independente da anuência do obrigado.

A relação tributária decorre da prática de um ato do cidadão, sendo tal ato denominado como fato gerador. O fato gerador trata-se de uma atitude praticada pelo contribuinte que autoriza que o Estado cobre pela prática da determinada atitude ou ato lícito,

logo, não é correto analisar o tributo como sanção de ato ilícito, e assim sendo não pode ser interpretado como pena. Neste sentido Machado (2017, p. 59):

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente a ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade.

Segundo o princípio da legalidade, o tributo só poderá ser instituído por lei, conforme explicita o inciso I do artigo nº 150 da Constituição Federal:

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; (BRASIL, 1988)

A mesma referência ao princípio da legalidade se encontra descrita no Código Tributário Nacional no caput do artigo nº 97, bem como no inciso I do referido artigo: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;”.

A instituição do tributo decorre de lei ordinária (regra geral) ou lei complementar (exceção) e somente estas podem criar, o tributo, definir sua hipótese de incidência, e os sujeitos da relação determinada.

Importante salientar que tal princípio é absoluto quanto a instituição do tributo, o que importa dizer que o mesmo não comporta exceção.

Ensina Machado (2017, p. 63): “[...] deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica a critério da autoridade administrativo.”.

A autoridade administrativa é obrigada pelo comando legal, e por esta razão o artigo terceiro do Código Tributário Nacional se utiliza da expressão “cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, porque não há atividade discricionária, logo, o agente público não tem liberdade para decidir sobre a conveniência ou oportunidade de agir.

Assim, a prática do fato gerador pelo contribuinte vincula o Estado à cobrança do tributo através do lançamento, que nada mais é que um ato administrativo pelo qual a pessoa jurídica de direito público (vinculada ao Estado) constitui o crédito tributário.

## 2.2 COMPETÊNCIA

A Constituição Federal de 1988 consagrou no inciso primeiro § 4º, artigo nº 60 o Princípio Federativo, o qual delimitou o poder de tributar entre os entes políticos, quais sejam União, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.

Segundo Sabbag (2017, p. 425): “A competência tributária é a habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para que este com base na lei-e imprescritivelmente-, proceda à instituição da exação tributaria.”.

Assim, entende-se que a competência tributária é a aptidão para criar e cobrar tributos concedida pela Constituição Federal a seus entes políticos.

A competência tributária possui algumas características que lhe são inerentes, e consequentemente a tornam irrenunciável, indelegável, intransferível e imprescritível.

É indelegável e intransferível, pois o ente não pode passar a sua competência para outro ente, nem mesmo por lei, conforme artigo 7º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. (Brasil, 1966)

Insta mencionar que há diferença entre competência tributária e capacidade tributaria ativa.

Por esta razão, é permitido que algumas funções administrativas sejam delegadas, sendo elas a função de arrecadação e a função de fiscalização.

Elucida Carvalho (2012, p.271): “Uma coisa é o poder de legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credencias para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo.”.

Finalmente, se entende que a competência é imprescritível, que significa que mesmo que o ente tributante não a exerça ele não a perde, independentemente, do tempo transcorrido, ele continuará dotado com a competência.

### 2.2.1 Classificação da competência tributária

A Constituição Federal concede aos entes tributantes o poder de instituir e cobrar impostos, e tendo em vista um possível embate entre os entes estabeleceu diferentes tipos de

competências para que um ente pudesse exercer sua atividade tributária de forma adequada, e sem interferência de outro ente.

No sistema tributário brasileiro, tem-se que a competência tributária é privativa, o que significa que, a Constituição enumera os impostos relativos a cada ente tributante.

Sobre o assunto explicita Amaro (2009, p. 95, *itálico do autor*): “Designa-se *privativa* a competência para criar *impostos* atribuída com *exclusividade* a este ou àquele ente político”.

Conforme Sabbag (2017, p. 24): “é o poder legiferante que tem os entes federativos para a instituição dos impostos que são previamente elencados na Constituição Federal e que lhes são genuína e exclusivamente peculiares.”.

Assim, são definidos como impostos federais os dispostos no artigo nº 153 da Carta Magna:

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. (BRASIL, 1988)

Desta forma, Municípios, Estados e Distrito Federal não podem instituir Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto de Renda, Imposto sobre a propriedade Territorial Rural e Impostos sobre Grande Fortuna, pois, são de competência privativa da União.

O mesmo ocorre com o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores que, são impostos privativos dos Estados e Distrito Federal, e encontram-se elencados no artigo nº 155 da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
 I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
 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;  
 III - propriedade de veículos automotores. (BRASIL, 1988)

Os impostos Municipais estão elencados nos artigos nº 156 da Constituição:

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. (BRASIL, 1988)

Assim, na competência privativa, ao escolher um ente para instituir/cobrar determinado tributo o exercício sobre a mesma delegação constitucional destes impostos é vedado aos demais entes tributantes.

A competência tributária também pode ser comum ao se tratar de tributos vinculados, que são as taxas e contribuição de melhoria.

Comum é a competência (referente às taxas e contribuição de melhoria) atribuída a todos os entes políticos: União, Estados, Distrito Federal e Municípios (AMARO, 2009).

Tem-se como exemplo clássico a contribuição de melhoria, que consiste na valorização de determinado imóvel em razão de obra pública, logo tem competência para cobrar o tributo o ente que realizou a obra, assim, ao se tratar de uma obra federal, cabe a União cobrar a devida contribuição. Caso seja uma obra estadual, o Estado deve cobrar o tributo. Caso seja uma obra municipal, cabe ao município a cobrança da contribuição.

A competência também é cumulativa, pois cabe à União a cobrança de impostos em territórios federais, conforme artigo nº 147 da Constituição Federal:

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. (BRASIL, 1988)

Carneiro (2012) também denomina tal modalidade de competência múltipla

O ente que tem o poder de instituir o tributo também tem o poder de isentá-lo, portanto tal competência impõe efeitos quanto à isenção dos impostos e não necessariamente quanto a sua instituição, pois atualmente não existem mais territórios federais.

A competência tributária especial se refere ao poder que a União tem de instituir empréstimos compulsórios e contribuições especiais, sobre esses tributos expõe a Constituição Federal:

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. (BRASIL, 1988)

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; (...) (BRASIL, 1988)

Sobre empréstimos compulsórios complementa o Código Tributário Nacional:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; (BRASIL, 1966)

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. (BRASIL, 1988)

Diz-se que a competência tributária residual se restringe a criação de tributos diverso dos já existentes, ou seja, caso haja algum tributo remanescente a competência é da União. Esta competência encontra-se embasada no texto constitucional, mais especificamente, no inciso primeiro do artigo nº 154, bem como no parágrafo 4º do artigo nº 195:

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; (BRASIL, 1988)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. (BRASIL, 1988)

Ensina AMARO (2009, p. 95); “diz-se residual a competência (atribuída a União) atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas”.

Por fim, a competência extraordinária, que concede à União, em caso de guerra externa, a possibilidade de criação do imposto extraordinário e guerra, a fim de fomentar as nossas forças armadas.

Coube a União a competência constitucional para instituir impostos extraordinários, compreendidos ou não no campo que lhe fora outorgado, [...] autorizada a União a legislar concorrentemente sobre competências de outros entes políticos, a

privatividade fica reduzida tão só a faixa de competência do Poder Público Federal. (CARVALHO, 2012, p. 283)

Tal competência se encontra pautada no Código Tributário Nacional no artigo nº 76:

Art. 76. Na iminência ou no caso de guerra externa, a União pode instituir, temporariamente, impostos extraordinários compreendidos ou não entre os referidos nesta Lei, suprimidos, gradativamente, no prazo máximo de cinco anos, contados da celebração da paz. (BRASIL, 1966)

Portanto fica evidente a importância da competência tributária, pois esta define quem pode, ou não, instituir e cobrar o tributo, se o ente tributante é apto para a prática do exercício desta delegação constitucional, seja a União, os estados os Municípios ou Distrito Federal.

## 2.3 RELAÇÃO JURÍDICO TRIBUTÁRIA (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA)

### 2.3.1 Relação Jurídico-Tributária (obrigação tributária)

Constitui a essência do direito tributário, corresponde à relação ou obrigação existente entre o ente tributante e as pessoas sujeitas à tributação.

Nas palavras de Machado (2017, p.124), “A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, [...] nasce a relação tributaria [...]”.

Complementa Carneiro (2012, p.484): “obrigação tributária é a relação jurídica existente entre a Fazenda Pública (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo), que nasce com a ocorrência do fato gerador.”.

#### 2.3.1.1 Objeto

Tem-se por objeto da obrigação tributária a consequência oriunda da prática do fato gerador.

Pode se materializar em uma prestação dotada de patrimonialidade ou de instrumentalidade [...] se refere à prestação a que se deve se submeter o contribuinte ou o responsável. Tal prestação pode ser de cunho pecuniário ou de cunho não pecuniários. Se pecuniária, a obrigação será principal, se não pecuniária, sê-lo-á acessória. (SABBAG, 2017, p.781)

Via de regra, o objeto será o pagamento do tributo, essa é a chamada obrigação principal, que possui caráter patrimonial e é realizado com o pagamento do tributo em si ou da multa pecuniária, e se encontra no parágrafo 1º do artigo nº 113 do Código Tributário Nacional:

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. (BRASIL, 1966)

A exceção à regra é a obrigação acessória, que por sua vez possui caráter instrumental, que consiste na prática, ou não, de determinado ato, por exemplo emitir notas fiscais, entregar declarações ou escriturar livros fiscais, sendo esta prevista no parágrafo 2º do artigo nº 113 do Código Tributário Nacional:

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

[...]

§ 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. (BRASIL, 1966)

A existência da obrigação acessória não está condicionada a da obrigação principal, ou seja, pode existir a obrigação acessória mesmo não existindo a principal, é o que ocorre nos casos de isenção, não há o pagamento do tributo (obrigação principal), mas a escrituração ainda deve ser feita, conforme disposto no inciso terceiro do artigo nº 114 do Código Tributário Nacional:

Art. 114. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

[...]

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão. (BRASIL, 1966)

Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - cobrar imposto sobre:

[...]

c) o patrimônio, a 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, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; (BRASIL, 1966)

Logo é perceptível a o descumprimento da obrigação acessória acarreta o surgimento de uma obrigação principal, no caso o pagamento de multa conforme dispões o parágrafo 3º do artigo nº 113 do Código Tributário Nacional:

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

[...]

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966)

Diante do exposto é possível verificar que o objeto da obrigação tributária nada mais é do que a prestação imposta por lei ao sujeito passivo diante, e assim o Código Tributário Nacional fraciona a obrigações tributárias em duas espécies, a principal e a acessória.

#### 2.3.1.2 Causa

É a prática da conduta descrita em lei que dá origem a obrigação tributária, segundo Carneiro (2012, p. 484): “[...] se origina como uma situação hipotética prevista pelo legislador [...] que, uma vez ocorrida, deixa de ser abstrata para ser concreta, enquadrando-se na tipicidade tributária, e gerando para quem a praticou o dever de pagar tributos.”.

Dispõe o artigo nº 114 do Código Tributário Nacional:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. (BRASIL, 1966)

A doutrina ao interpretar o artigo acima citado, divide o fato gerador em dois momentos: o primeiro, denominado hipótese de incidência, e o segundo, chamado de fato imponible.

O primeiro momento seria a chamada hipótese de incidência, podendo ser definida como previsão hipotética, genérica e abstrata, encontrada na lei. [...] a segunda situação, chamada de fato imponible, pode ser resumida como situação definida em lei que, uma vez materializada no mundo dos fatos, faz nascer à obrigação tributária. (CARNEIRO, 2012, p. 485)

Ocorre assim o fenômeno da subsunção, que consiste na perfeita adaptação da conduta do indivíduo (fato imponible) a norma (hipótese de incidência), o qual segundo Sabbag (2017, p. 764): “[...] nascerá o liame jurídico obrigacional, que dará lastro a relação intersubjetiva tributária.”.

Como exemplo, tem-se o imposto de importação (II), que tem seu fato gerador realizado e conseqüentemente faz com que se inicie a obrigação tributária quando um indivíduo adentre com um bem estrangeiro em território nacional.

Complementa Machado (2017, p. 131):

A expressão “hipótese de incidência” designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão “fato gerador” diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples

previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

O momento em que ocorre o fato gerador é que define a aplicação da norma, a sua observância é crucial para que não ocorra a aplicação de lei posterior, tendo em vista o princípio constitucional da irretroatividade, o qual encontra-se descrito na alínea “a” do inciso terceiro do artigo nº 150 da Carta Magna:

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

[...]

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (BRASIL, 1988)

Imprescindível observar a aplicação do princípio do *Non Olet*, o qual se encontra disposto no artigo nº 118 do Código Tributário Nacional: “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;” (BRASIL, 1966)

Segundo este princípio o tributo “não tem cheiro”, o que quer dizer que não se avalia a natureza do objeto dos atos praticados pois estes são irrelevantes para a ocorrência do fato gerador.

Logo uma casa de lenocínio é tributada em Imposto Predial e Territorial Urbano, pois o fato gerador desse imposto ocorreu conforme descrito no artigo nº 32 do Código Tributário Nacional:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município. (BRASIL, 1966)

Outro exemplo de aplicação do princípio do *Non Olet* é a renda auferida por pessoas que auferem renda com a prática da atividade realizada em casa de lenocínio, ou seja haverá a cobrança do Imposto de renda, pois houve a prática do fato gerador descrito no artigo nº 43 do Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do

rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (BRASIL, 1966)

Assim qualquer indivíduo que pratique o fato gerador pode ser chamado para compor o polo passivo, pois a capacidade tributária passiva é plena, conforme descrito no artigo °. 126 do Código Tributário Nacional:

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. (BRASIL, 1966)

Logo, para fins tributários a incapacidade civil é irrelevante bem como a irregularidade de constituição de pessoa jurídica e a limitação/privação do exercício das atividades civis, comerciais ou profissionais.

Dispõe o artigo nº 173 do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL, 1966)

Deste modo, a legislação concede ao Fisco o prazo de 05 (cinco) anos para que seja efetuado o lançamento e conseqüentemente se constitua o crédito tributário.

#### *2.3.1.2.1 Elementos do Fato Gerador Integral*

Tal qual a lei penal, a lei tributária também possui seu elementos, os quais são essenciais para que se configure a tipicidade tributária, ou seja, para que se inicie a obrigação cinco requisitos precisam ser preenchidos, são eles: o quesito material, subjetivo, temporal, espacial e quantitativo.

##### *2.3.1.2.1.1 Elemento Material ou Objetivo*

Consiste na definição da hipótese de incidência na lei tributária, disposta no artigo nº 114 do Código Tributário Nacional: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”. (BRASIL, 1966)

Um bom exemplo é a lista de serviços anexada a Lei Complementar nº 116 de 2003, a qual define os tipos de serviços tributáveis em imposto sobre serviço de qualquer natureza, logo se um determinado serviço não estiver na lista citada, não será tributado.

#### *2.3.1.2.1.2 Elemento Temporal*

Trata-se da determinação do momento em que o fato gerador ocorreu, ou melhor, quando será considerado ocorrido o fato gerador para que seja determinada qual a legislação aplicável aquele caso.

O momento da prestação do serviço e a emissão da nota fiscal do imposto sobre serviço de qualquer natureza é um bom exemplo deste elemento.

#### *2.3.1.2.1.3 Elemento Espacial*

Refere-se ao local em que ocorreu o fato gerador, assim define a limitação territorial adstrita ao ente tributante.

Como exemplo tem-se a definição do local da prestação do serviço para fins tributários de imposto sobre serviço de qualquer natureza.

#### *2.3.1.2.1.4 Elemento Quantitativo*

São os elementos que quantificam a incidência tributária, se subdivide em alíquota e base de cálculo.

Segundo Carneiro (2012, p.494): “A relação matemática entre esses dois elementos quantificará o valor do tributo a pagar [...]”.

Chama-se base de cálculo a medida legal da grandeza do fato gerador. [...] só é base de cálculo , [...], aquela que tiver sido eleita pela lei. [...] Sobre a base de cálculo aplica-se a alíquota, para determinar o montante do tributo devido. A alíquota,

geralmente, é representada por um percentual, cuja aplicação sobre a base de cálculo [...] revela o quantum debeatur. (AMARO, p. 264)

Desta forma, é necessária a aplicação de um valor, geralmente apresentado em forma de porcentagem, para que se componha o fato gerador do tributo.

#### 2.3.1.2.1.5 *Elemento Subjetivo*

Diz respeito aos sujeitos da relação tributária, ou seja, quem configurará o polo ativo e o polo passivo da obrigação.

Como exemplo o artigo 5º da Lei Complementar nº 116 de 2003 que defini quem é o contribuinte e no parágrafo 2º do artigo 6º da mesma lei define o responsável tributário do imposto sobre serviço de qualquer natureza:

Art. 5º Contribuinte é o prestador do serviço. (BRASIL, 2003)

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.  
[...]

§ 2º Sem prejuízo do disposto no **caput** e no § 1º deste artigo, são responsáveis:  
I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

III - a pessoa jurídica tomadora ou intermediária de serviços, ainda que imune ou isenta, na hipótese prevista no § 4º do art. 3º desta Lei Complementar. (BRASIL, 2003)

Desta forma verifica-se que há a presença do ente federativo, dotado de competência tributária, o qual figura no polo ativo da relação jurídica tributária e por isso denominado de sujeito ativo, e a pessoa encarregada de adimplir a obrigação, sendo denominado sujeito passivo direto (caso seja a figura do contribuinte) ou sujeito passivo indireto (caso seja o responsável tributário).

#### 2.3.1.2.2 *Classificação do Fato Gerador*

O fato gerador é, segundo a doutrina, uma previsão hipotética prevista em lei (hipótese de incidência), que se ocorrida (fato imponível), gera uma obrigação de pagar determinado tributo.

#### *2.3.1.2.2.1 Simples ou Instantâneos*

Essa espécie de fato gerador faz referência ao número de atos praticados, logo será simples o fato gerador que, segundo Carneiro (2012, p. 489): "se consuma através da realização de um único ato precisamente determinado."

Segundo Sabbag (2017, p. 769): "[...] negócio, operação singular. O fato gerador instantâneo se inicia e se completa em um só instante."

Como, por exemplo, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços que tem seu fato gerador ocorrido quando a mercadoria sai do estabelecimento em que estava armazenada.

Outro exemplo de fato gerador simples ou instantâneo é o Imposto sobre Produtos Industrializados, que tem seu fato gerador consumado com o desembaraço aduaneiro (liberação de determinada mercadoria pela alfândega para a entrada dessa mercadoria no país) de produtos de procedência estrangeira.

#### *2.3.1.2.2.2 Periódicos ou Complexivos*

O fato gerador complexivo, também denominado fato gerador periódico, é aquele, nas palavras de Carneiro (2012, p. 490): "cujo momento consumativo se protraí no tempo, de forma que só se completará dentro de um determinado período."

Segundo Sabbag (2017, p.770): "tal instituo assemelha-se a uma partida de futebol, que se desenrola durante os noventa minutos, mas se encerra com o apito final do árbitro. Há que ser verificado a partida [...] por tudo que aconteceu durante a sua ocorrência."

O exemplo típico do fato gerador complexivo ou periódico é o imposto de renda, que alia fatos diversos como ingressos financeiros e despesas mensais para que então se realize o fato gerador.

### 2.3.1.2.2.3 *Contínuos ou Continuados*

O fato gerador continuado conforme Luciano Amaro (2009, p. 268): “é representado por situação que se mantém no tempo e que é mensurada em cortes temporais”.

Explica Sabbag (2017, p.770-771): “a sua realização se dá de forma duradoura e estável no tempo; [...] No Brasil, este período é geralmente um ano, daí haver a necessidade de serem feitos cortes temporais para a sua identificação”.

São exemplos dessa espécie de fato gerador: o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, o Imposto Predial e Territorial Urbano e o Imposto sobre a propriedade Territorial Rural, pois sua incidência renova a cada ano civil (exercício financeiro).

### 2.3.1.3 Sujeito Ativo

Trata-se do polo ativo da relação intersubjetiva tributária, que na percepção de Amaro (2009, p. 263): “[...] é pessoa (estatal ou não) que é credora da obrigação tributária [...]”.

O Código Tributário Nacional apresenta no seu artigo nº 119 o sujeito ativo da obrigação tributaria (BRASIL, 1966): “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.”.

Nas palavras de Sabbag (2017, p.772) “pessoas jurídicas de Direito Público podem ser titulares, por delegação, das funções de arrecadar ou fiscalizar os tributos (parafiscalidade), ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária [...]”.

Um alerta deve ser feito sobre a solidariedade no polo ativo, na esfera tributária não se admite a aplicação deste instituto, conforme explana Sabbag (2017, p.776) “no Direito Tributário a admite-se tão somente a solidariedade passiva, e não a solidariedade ativa, pois só se paga tributo em um único ente credor, sob pena de deparar o estudioso com o fenômeno da bitributação [...]”.

#### 2.3.1.4 Sujeito Passivo

O polo passivo da relação jurídico-tributária é aquele onde constam os devedores do Fisco.

Nas palavras de Amaro (2009, p. 263): “[...] sujeito passivo, por sua vez, será a pessoa a quem a lei impuser o dever de recolher o tributo, em razão daquele fato (que espelha o modelo legalmente previsto)”.

Segundo Machado (2017, p. 145) “sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, obrigada a seu cumprimento. O sujeito ativo [...] tem o direito de exigir. O sujeito passivo tem o dever de prestar o seu objeto.”.

No ponto, o Código Tributário Nacional preceitua:

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;  
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966)

Da leitura do dispositivo legal se percebe que, existem dois tipos de sujeitos passivos da obrigação principal, há a figura do sujeito direto bem como do sujeito indireto.

O sujeito passivo direto, neste caso, é denominado contribuinte, e conforme disposto no inciso primeiro do artigo mencionado, é quem realiza a hipótese abstrata prevista em lei. Já o sujeito passivo indireto, chamado de responsável é uma pessoa escolhida pela lei para pagar o tributo, sem que tenha executado o fato gerador.

Um exemplo é o Imposto de Renda, que conforme o artigo nº 45 do Código Tributário Nacional:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.  
Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam. (BRASIL, 1966)

O caput deste artigo faz menção ao contribuinte, aquele que auferir renda ou proventos, enquanto que o parágrafo único do mesmo artigo faz referência ao responsável, pois não é a pessoa quem auferiu a renda, mas sim aquela a quem a lei atribui a obrigação de pagar o tributo.

A sujeição passiva indireta pode ocorrer de duas maneiras, ou por substituição, ou por transferência.

Explica Machado (2017, p. 146/147):

Diz –se que há *transferência* quando existe legalmente o sujeito passivo direto (contribuinte) e mesmo assim o legislador, sem ignorá-lo, atribui também a outrem o dever de pagar o tributo, tendo em vista eventos posteriores ao surgimento da obrigação tributária. [...] há *substituição* quando o legislador, ao definir a hipótese de incidência tributária, coloca desde logo como sujeito passivo da relação tributária que surgirá de sua ocorrência alguém que está a ela diretamente relacionado, embora o fato seja indicador de capacidade contributiva de outros, aos quais, em princípio, poderia ser atribuído o dever de pagar, e que, por suportarem, em princípio, o ônus financeiro do tributo, são geralmente denominados contribuintes de fato.

Deste modo, percebe-se que enquanto a sujeição passiva indireta por substituição ocorre, por fixação legal anterior à prática do fato gerador, a sujeição passiva direta ocorre em momento posterior à prática do fato gerador, pois a lei atribui a outra pessoa diversa do contribuinte o dever de pagamento do tributo.

O sujeito passivo da obrigação acessória segundo Luciana Pimenta (2015, p. 143) é “aquele que tem que fazer o que deve ser feito para a fiscalização ou arrecadação dos tributos.”.

Sobre a matéria dispõe o artigo nº 122 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966): “Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto”.

Diferentemente do polo ativo, o polo passivo comporta a solidariedade de seus sujeitos, ou seja, é perfeitamente aceitável que figurem mais de um sujeito no polo passivo da demanda tributária.

Sobre a solidariedade passiva dispõe o artigo nº 124 do Código Tributário Nacional:

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. (BRASIL, 1966)

Assim se percebe que podem ser solidariamente arroladas no polo passivo da obrigação tributária as pessoas que se encontrem na situação descrita no artigo mencionado, seja de forma natural ou de forma legal.

Por exemplo, imagine a situação na qual um casal tem a propriedade de um bem imóvel, logo ambos são responsáveis pelo Imposto Predial e Territorial Urbano por força do inciso primeiro do artigo nº 124 da CTN, esta é a chamada solidariedade natural.

A solidariedade legal é a constante no segundo inciso do mesmo artigo, responderão solidariamente pelas dívidas tributárias os sócios de uma sociedade encerrada conforme prevê o inciso sétimo do artigo nº 134 do Código Tributário Nacional:

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:

[...]

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. (BRASIL, 1966)

A solidariedade possui alguns efeitos, sendo estes expostos no artigo nº 125 do Código Tributário Nacional:

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. (BRASIL, 1966)

Importante salientar dois pontos relevantes desse artigo, o primeiro ponto se refere ao caso constante no inciso primeiro deste artigo, cabe a pessoa que quitou a dívida tributária o direito de regresso, porém tal direito deve ser exercido fora do âmbito da esfera tributária. O segundo ponto, e não menos importante, trata da isenção ou remissão de crédito que não exonera todos os obrigados se for concedida pessoalmente, motivo pelo qual os demais continuam solidariamente obrigados.

A solidariedade passiva não comporta o benefício de ordem, o que equivale dizer que em se tratando de matéria tributária o Fisco cobra o valor integral do crédito (dívida tributária) de quem achar mais conveniente conforme prevê o parágrafo único do artigo nº 124 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966): “São solidariamente obrigadas: [...] Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”.

Vale ressaltar que há duas hipóteses de solidariedade na obrigação tributária a primeira por expressa previsão legal, e a segunda, por interesse comum, sendo este o caso, por exemplo, dos cônjuges casados por regime de comunhão de bens que tenham um imóvel urbano. Caso um cônjuge não efetue o pagamento do IPTU, devido a meação, o bem também pertence ao outro cônjuge, tornando-o assim obrigado a adimplir a obrigação tributária.

Logo, pouco importa a vontade do cidadão em querer, ou não, arcar com o custo do tributo, pois caso o Fisco opte por lhe escolher como responsável pelo pagamento, este estará obrigado com a Fazenda Pública.

Postos os aspectos materiais da ordem tributária, nesta breve análise, passa-se, a partir de então, à análise dos aspectos processuais tributários.

### 3 PROCESSOS TRIBUTÁRIOS

#### 3.1 PROCESSO ADMINISTRATIVO

A relação tributária tem início com a prática do fato gerador, porém essa prática por si só não é suficiente para que prossiga a relação jurídica tributária, razão pela qual a Administração Pública pratica determinados atos para apurar a existência dessas relações e conferir à Fazenda Pública a exigibilidade do crédito tributário, denominando o conjunto desses atos de processo administrativo tributário.

O processo administrativo tributário varia de acordo com o tributo, podendo ser de competência federal, estadual ou municipal.

##### 3.1.1 Fase unilateral/Não contenciosa/ Não litigiosa

Nas palavras de Machado (2017, p.459): “[...] processo administrativo fiscal, destinado a regular a prática dos atos da Administração e do contribuinte no que se pode chamar acerto da relação tributária.”.

A Administração Pública possui princípios que lhe são inerente, estes elencados no artigo nº 37 da Constituição Federal (legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência) sendo estes também aplicados aos processos administrativos tributários.

Importante lembrar que, mesmo em fase administrativa, vigoram os princípios do contraditório e ampla defesa, dispostos nos incisos LIV, LV do artigo 5º da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; (BRASIL, 1988)

Descreve Amaro (2009, p. 482): “O princípio documental informa o procedimento fiscal. As diligências e investigações desenvolvidas pelas autoridades fiscais devem ser reduzidas a escrito e ordenadas logicamente.”.

O primeiro ato praticado pela Administração Pública é um ato normativo, documento escrito, que reconhece a existência da relação tributária e confere ao Fisco a exigibilidade do crédito tributário.

Explanando, Machado (2017, p.461) propõe interessante divisão: “O processo de determinação e exigência de crédito tributário, [...] ou simplesmente o lançamento tributário, divide-se em duas fases: (a) unilateral ou não contenciosa e (b) bilateral, contenciosa ou litigiosa.”.

A primeira ação da Administração Pública é a formulação de um ato normativo plenamente vinculado, ou seja, um documento escrito, que reconhece a existência da relação tributária e confere ao Fisco a exigibilidade do crédito tributário.

Sobre o ato normativo dispõe o artigo nº 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. (BRASIL, 1966)

O Código Tributário Nacional dentre o artigo nº 147 ao artigo nº 150 descreve sobre o lançamento e suas modalidades, sendo elas: de ofício; por declaração e por homologação.

O artigo nº 149 do Código Tributário Nacional dispõe sobre o lançamento de ofício ou direto:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:  
I - quando a lei assim o determine;  
II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;  
III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, 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;  
IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;  
V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;  
VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (BRASIL, 1966)

Da leitura do artigo citado é perceptível que se trata de uma atividade administrativa plenamente vinculada, que é o instrumento utilizado para não só ratificar a existência, e a exigibilidade do crédito tributário, mas também configurar a obrigação jurídica tributária em si.

Importante frisar que o lançamento direto, não é o único meio pelo qual se constitui o crédito tributário, pois segundo o artigo nº 147 do Código Tributário Nacional há também a figura do lançamento por declaração:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela. (BRASIL, 1966)

Denominado também de lançamento misto, conforme dispõe a súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.” (Súmula 436, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010).

Por fim, existe no processo administrativo tributário, a figura do lançamento por homologação, descrita no artigo nº 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade,

ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (BRASIL, 1966)

Nesta modalidade o próprio contribuinte efetua o lançamento e realiza a antecipação do pagamento do tributo, sendo por essa razão denominada autolancamento.

Após o lançamento será emitido um documento denominado ‘Termo de Início de Fiscalização’ que visa verificar se os atos praticados pelo contribuinte ou responsável pelo pagamento do tributo estão em consonância com a conduta descrita na norma vigente.

Ressalta-se que ao ser iniciada a ação de execução fiscal o sujeito passivo não pode mais se escusar de efetuar o pagamento do tributo sem incorrer em pena de multa e juros de mora, perdendo assim o benefício da denúncia espontânea descrito no artigo nº 138 do Código Tributário Nacional.

A primeira fase do processo administrativo termina com o termo de encerramento de fiscalização que, caso haja alguma infração a legislação tributária, será acompanhado do auto de infração.

Dispõe a Lei nº 7.574 de 29 de setembro de 2011 em seu artigo nº 39:

Art. 39. O auto de infração será lavrado no local da verificação da falta, devendo conter:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição dos fatos;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias, contados da data da ciência;

VI - a assinatura do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela autuação e o número de sua matrícula. (BRASIL, 2011)

Portanto, da leitura do artigo citado verifica-se que é essencial que o auto de infração preencha as exigências legais para que assim, seja considerado válido e produza seus efeitos.

### **3.1.2 Fase bilateral/contenciosa/litigiosa**

Após a entidade pública competente efetuar o lançamento, é necessário intimar/dar ciência ao sujeito passivo da existência do crédito tributário e para isso o Fisco emite uma notificação deste ato (lançamento) ou o auto de infração ao sujeito passivo, para que este reconheça e pague o quantum descrito, e assim encerre a relação obrigacional.

Caso não ocorra o pagamento, tem início a segunda fase do processo administrativo que se origina com a impugnação do lançamento ou auto de infração, ou seja, ao receber a notificação do lançamento, o cidadão que se sentir lesado pela exigência do crédito fiscal descrito no lançamento, seja por não reconhecer a existência do crédito ou por divergir quanto ao valor, pode impugnar a constituição desse crédito no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da data de intimação da notificação do lançamento/auto de infração.

Dispõe o inciso terceiro do artigo nº 151 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966): “Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: [...] III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;”.

Complementa o artigo nº 160 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966): “Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.”.

Assim, caso não haja a impugnação, ocorrerá a revelia do contribuinte, e após o prazo legal de 30 (trinta) dias, a obrigação tributária que era ilíquida, torna-se líquida, constituindo de fato o crédito tributário e obrigando o contribuinte ao pagamento do tributo no prazo citado.

Com a impugnação efetuada, fica suspenso o prazo prescricional conforme o artigo nº 151 do Código Tributário Nacional, que só terá sua contagem retomada na data em que o contribuinte for certificado da decisão administrativa final, momento no qual se iniciará a contagem do prazo de prescrição para a cobrança judicial (05 anos).

Dispõe o artigo nº 174 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966): “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.”.

Após a impugnação, a Administração pode anular o lançamento caso esse seja ilegal; por erro formal ou erro no quantum debeatur, razão pela qual fica impossibilitada a constituição do crédito tributário, ou pode rejeitar a impugnação por ser regular exigência fiscal discutida, e assim não haver nenhuma ilegalidade.

Segundo Machado (2017) em caso de decisão administrativa favorável ao contribuinte, mesmo que parcialmente, é obrigatória remessa do caso ao órgão superior para reexame, mas se a decisão for proferida em segunda instância administrativa for contrária a Fazenda Pública não comporta remessa de ofício para órgão superior.

Porém, caso não seja procedente ao contribuinte, este pode apresentar recurso à instância superior, denominada conselho dos contribuintes, no prazo de 30 dias, porém sendo o recurso infrutífero, resta ao contribuinte efetuar o pagamento do tributo no prazo legal (30 dias).

A fase contenciosa administrativa se encerra, caso não haja o pagamento do tributo, com a inscrição do contribuinte no Livro da Dívida Ativa, e não havendo prova em contrário, haverá a emissão da certidão dívida ativa, concedendo à Fazenda Pública o direito de exigir judicialmente do contribuinte o montante que lhe é devido através de uma ação de execução fiscal.

Para Bethonico (2010): “Por isso a ação fiscal é diferente do processo judicial. No primeiro, busca-se o pronunciamento de uma autoridade, que deve decidir ou homologar determinado ato, e no segundo, busca-se a sentença.”.

Assim, é perceptível que o processo administrativo se difere no processo judicial em alguns pontos. O primeiro ponto a ser destacado é a coisa julgada, no processo administrativo a decisão final faz coisa julgada somente ao sujeito ativo, ou seja, é possível que o sujeito passivo (contribuinte) recorra da decisão final administrativa através da via judicial enquanto a mesma possibilidade não é ofertada ao sujeito ativo.

Outro ponto de divergência é a produção de provas, pois enquanto o processo administrativo busca a verdade material, possibilitando a produção de provas a qualquer tempo, o processo judicial visa a verdade formal, logo há um momento específico para que ocorra a produção de provas.

Por fim, é importante ressaltar que enquanto o processo judicial possui uma relação triangular composta pelo sujeito ativo, sujeito passivo e o juiz, não há essa distinção no processo administrativo de modo que a figura do sujeito ativo se confunde com a figura do julgador, fazendo com que a Administração Pública exerça uma forma de controle de legalidade sobre seus próprios atos.

### 3.2 PROCESSO JUDICIAL

O processo judicial tributário visa dirimir qualquer litígio existente entre o contribuinte e o Fisco através da matéria processual, o que vale dizer que o contribuinte insatisfeito com o desfecho do processo administrativo pode reabrir a discussão na esfera judicial.

### 3.2.1 Ações iniciadas pelo contribuinte

#### 3.2.1.1 Ação anulatória de lançamento tributário

Esta ação ordinária visa anular o procedimento administrativo de lançamento, concedendo ao contribuinte sem restrições o exercício ao seu direito de defesa.

Importante ressalva faz Cassone (2015, p. 120, aspas e itálico do autor): “[...] e, após o lançamento, cabe a ‘*Ação anulatória de ato declarativo da dívida*’ (art. 38 da Lei nº 6.830/80).”.

Desta forma, entende-se que somente é cabível ação anulatória quando já tenha ocorrido o lançamento tributário.

#### 3.2.1.2 Ação declaratória

O contribuinte visa uma resposta negativa quanto à existência da relação tributária e, conseqüentemente, do crédito tributário, porém esta ação somente poderá ser impetrada antes do lançamento tributário.

Nas palavras de Cassone (2015, p. 120): “Em Direito Tributário (ramo do Direito Público), a ocorrência do fato gerador faz surgir a obrigação tributária (ilíquida), e o lançamento constitui o crédito tributário (obrigação tributária líquida).”.

Complementa Machado (2017, p.486): “Isso quer dizer que, na declaratória, a coisa julgada alcança o futuro, nas relações jurídicas continuativas”.

Portanto, a diferença entre a ação anulatória e a ação declaratória é o momento em está no momento em que é efetuado o lançamento, assim, se o lançamento não foi efetuado cabe ação declaratória de existência (ou inexistência) de relação jurídico-tributária.

#### 3.2.1.3 Ação de consignação em pagamento

Tal ação tem como objetivo o pagamento do tributo em caso de possível criação de obstáculos/recusa por parte da Fazenda pública.

Segundo Cassone (2015, p. 132, abreviação do autor): “[...] significa que o contribuinte efetua judicialmente o pagamento do tributo, quando presentes os motivos elencados no art. 164 do CTN.”.

Nos moldes do artigo nº 164 do Código Tributário Nacional:

Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;

II - de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;

III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

§ 1º A consignação só pode versar sobre o crédito que o consignante se propõe pagar.

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis. (BRASIL, 1966)

Logo, nos casos descrito nos incisos do artigo citado é possível ajuizar a ação de consignação em pagamento

#### 3.2.1.4 Ação de repetição do indébito

Tem por objetivo principal a restituição do valor de tributo pago indevidamente. Preceitua os artigos nº 165 e 166 do Código tributário Nacional:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”(BRASIL, 1966)

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (BRASIL, 1966)

Assim, é possível compreender da leitura desses artigos quando é possível ajuizar este tipo de ação para restituir determinado valor pago de forma indevida ao ente político a título de tributo.

#### 3.2.1.5 Ação rescisória

Tal ação é utilizada quando há posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, ou do Supremo Tribunal Federal, favorável ao contribuinte.

Dispõe o artigo nº 966 do Código de Processo Civil:

Art. 966. A decisão de mérito, transitada em julgado, pode ser rescindida quando:

I - se verificar que foi proferida por força de prevaricação, concussão ou corrupção

do juiz;

II - for proferida por juiz impedido ou por juízo absolutamente incompetente;

III - resultar de dolo ou coação da parte vencedora em detrimento da parte vencida ou, ainda, de simulação ou colusão entre as partes, a fim de fraudar a lei;

IV - ofender a coisa julgada;

V - violar manifestamente norma jurídica;

VI - for fundada em prova cuja falsidade tenha sido apurada em processo criminal ou venha a ser demonstrada na própria ação rescisória;

VII - obtiver o autor, posteriormente ao trânsito em julgado, prova nova cuja existência ignorava ou de que não pôde fazer uso, capaz, por si só, de lhe assegurar pronunciamento favorável;

VIII - for fundada em erro de fato verificável do exame dos autos.

§ 1º Há erro de fato quando a decisão rescindenda admitir fato inexistente ou quando considerar inexistente fato efetivamente ocorrido, sendo indispensável, em ambos os casos, que o fato não represente ponto controvertido sobre o qual o juiz deveria ter se pronunciado.

§ 2º Nas hipóteses previstas nos incisos do caput, será rescindível a decisão transitada em julgado que, embora não seja de mérito, impeça:

I - nova propositura da demanda; ou

II - admissibilidade do recurso correspondente.

§ 3º A ação rescisória pode ter por objeto apenas 1 (um) capítulo da decisão.

§ 4º Os atos de disposição de direitos, praticados pelas partes ou por outros participantes do processo e homologados pelo juízo, bem como os atos homologatórios praticados no curso da execução, estão sujeitos à anulação, nos termos da lei.

§ 5º Cabe ação rescisória, com fundamento no inciso V do **caput** deste artigo, contra decisão baseada em enunciado de súmula ou acórdão proferido em julgamento de casos repetitivos que não tenha considerado a existência de distinção entre a questão discutida no processo e o padrão decisório que lhe deu fundamento.

§ 6º Quando a ação rescisória fundar-se na hipótese do § 5º deste artigo, caberá ao autor, sob pena de inépcia, demonstrar, fundamentadamente, tratar-se de situação particularizada por hipótese fática distinta ou de questão jurídica não examinada, a impor outra solução jurídica. (BRASIL, 2015)

Logo, percebe-se que esta é uma opção de ação que pode ser ajuizada pelo contribuinte.

### 3.2.1.6 Reclamação ao Supremo Tribunal Federal

É utilizada quando a decisão após o esgotamento de todos os recursos possíveis na via administrativa. Tal instituto tem como base ofensa à súmula vinculante, seja por ato administrativo, seja por decisão judicial.

Conforme artigo nº 103-A da Constituição Federal:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

§ 1º A súmula terá por objetivo a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja controvérsia atual entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarrete grave insegurança jurídica e

relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

§ 2º Sem prejuízo do que vier a ser estabelecido em lei, a aprovação, revisão ou cancelamento de súmula poderá ser provocada por aqueles que podem propor a ação direta de inconstitucionalidade.

§ 3º Do ato administrativo ou decisão judicial que contrariar a súmula aplicável ou que indevidamente a aplicar, caberá reclamação ao Supremo Tribunal Federal que, julgando-a procedente, anulará o ato administrativo ou cassará a decisão judicial reclamada, e determinará que outra seja proferida com ou sem a aplicação da súmula, conforme o caso. (BRASIL, 1988)

Assim, pode o contribuinte utilizar-se desta reclamação para exercer um direito que lhe é inerente e assim elucidar uma possível afronta a texto de uma súmula vinculante.

### 3.2.1.7 Mandado de Segurança

Disposto no inciso LXIX, do artigo 5º da Constituição Federal:

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

[...]

LXIX - conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por *habeas corpus* ou *habeas data*, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; (BRASIL, 1988)

Sendo tal remédio constitucional regulado por lei própria, a lei nº 12.016/09.

Tal proteção constitucional, regulada por lei, concretiza-se via ação judicial [...] em que o Contribuinte pede ao juiz uma ordem, dirigida a autoridade qualificada como coatora, para que esta pratique, ou deixe de praticar, determinado ato ofensivo ao seu direito líquido e certo demonstrado com documentos juntados à petição inicial. (CASSONE, 2015, p. 147)

Caso o contribuinte não efetue a impugnação ao lançamento, como também não efetue o pagamento, restando assim inadimplente, terá início o processo de execução fiscal, ou seja, o Fisco fará a cobrança do valor devido judicialmente, uma vez a Administração não pode efetuar a cobrança de modo diverso.

## 3.2.2 Ações iniciadas pelo Fisco

### 3.2.2.1 Execução Fiscal

Nas palavras de Rego (2006, p.30): “A execução fiscal é o processo destinado à cobrança judicial da dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e suas autarquias.”.

Importante ressaltar que a lei que norteia o processo de execução fiscal é a lei nº 6.830 de 22 de setembro de 1980, a qual é denominada de lei de execução fiscal.

Após o ingresso da petição inicial, a qual será instruída com a certidão de dívida ativa, haverá a citação do contribuinte, agora executado, que terá o prazo de 05 (cinco) dias (art. 8º da lei nº 6.830/80) para pagar a dívida o qual terá somado em seu valor os juros e multa de mora, conforme previsto no parágrafo segundo do artigo 2º da lei nº 6.830/80.

Nas palavras de Machado (2017, p. 205): “Cometida uma infração, o valor da penalidade respectiva é somado ao valor do tributo acaso devido. Não há substituição do tributo pela multa. Os dois se somam.”.

Caso não ocorra o pagamento, nem reste garantida a execução, ocorrerá a penhora dos bens do executado (contribuinte), que de seguir a ordem prevista no artigo nº 11 da lei nº 6.830/90, denominada Lei de execução Fiscal, qual seja:

Art. 11 - A penhora ou arresto de bens obedecerá à seguinte ordem:

I - dinheiro;

II - título da dívida pública, bem como título de crédito, que tenham cotação em bolsa;

III - pedras e metais preciosos;

IV - imóveis;

V - navios e aeronaves;

VI - veículos;

VII - móveis ou semoventes; e

VIII - direitos e ações.

§ 1º - Excepcionalmente, a penhora poderá recair sobre estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, bem como em plantações ou edifícios em construção.

§ 2º - A penhora efetuada em dinheiro será convertida no depósito de que trata o inciso I do artigo 9º.

§ 3º - O Juiz ordenará a remoção do bem penhorado para depósito judicial, particular ou da Fazenda Pública exequente, sempre que esta o requerer, em qualquer fase do processo. (BRASIL, 1990)

A contar da intimação da penhora, o executado pode efetuar os embargos à execução no prazo legal de 30 (trinta) dias, desde que garanta a execução, alegando qualquer matéria útil a sua defesa, bem como apresentar provas, conforme dispõe o artigo nº 16 da lei nº 6.830/90:

Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

I - do depósito;

II - da juntada da prova da fiança bancária ou do seguro garantia;

III - da intimação da penhora.

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

§ 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite. (BRASIL, 1990)

Não sendo ofertado embargo à execução, a Fazenda Pública será ouvida para a iniciação do próximo passo legal, que é a expropriação de bens do executado, não sendo necessária prolatar de sentença.

No ponto, dispõe o artigo nº 23 da Lei nº 6.830/80:

Art. 23 - A alienação de quaisquer bens penhorados será feita em leilão público, no lugar designado pelo Juiz.

§ 1º - A Fazenda Pública e o executado poderão requerer que os bens sejam leiloados englobadamente ou em lotes que indicarem.

§ 2º - Cabe ao arrematante o pagamento da comissão do leiloeiro e demais despesas indicadas no edital. (BRASIL, 1980)

Por fim, conclui-se o processo de execução fiscal com a arrematação e adjudicação dos bens, os quais serão alienados mediante leilão público.

### 3.2.2.2 Ação cautelar fiscal

Essa medida judicial foi instituída pela lei nº 8.397/92.

Conforme Cassone (2015) em direito tributário é utilizada em sua forma inominada, tendo em vista que sua previsão é genérica, calcadas na existência do *periculum in mora* (perigo de dano ao resultado do processo) e no *fumus boni iuris* (probabilidade do direito).

Dispõe o artigo nº 300 do Código de Processo Civil:

Art. 300. A tutela de urgência será concedida quando houver elementos que evidenciem a probabilidade do direito e o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo.

§ 1º Para a concessão da tutela de urgência, o juiz pode, conforme o caso, exigir caução real ou fidejussória idônea para ressarcir os danos que a outra parte possa vir a sofrer, podendo a caução ser dispensada se a parte economicamente hipossuficiente não puder oferecê-la.

§ 2º A tutela de urgência pode ser concedida liminarmente ou após justificação prévia.

§ 3º A tutela de urgência de natureza antecipada não será concedida quando houver perigo de irreversibilidade dos efeitos da decisão. (BRASIL, 2015)

Desta forma, observa-se que tal ação possui como finalidade tornar os bens do contribuinte indisponíveis, podendo ser intentada antes ou no curso da execução fiscal.

### 3.2.2.3 Ação rescisória

O fisco ao entrar com essa ação visa desconstituir algum julgado que lhe seja desfavorável.

Tratando-se de rescisória de acórdão proferido em ação anulatória de lançamento tributário, quando julgada procedente tem-se restabelecido o lançamento-e, assim, o crédito por ele constituído, que poderá ser cobrado mediante ação de execução fiscal, desde que não consumada a prescrição.

Tratando-se de rescisória de acórdão em ação declaratória, quando julgada procedente coloca-se a questão de saber se a Fazenda havia feito, ou não, o lançamento tributário. Se não havia lançado e já decorreu o prazo de decadência, a rescisória terá sido útil, pois já não será possível a constituição do crédito tributário. Se já havia a Fazenda lançado e não promovera a cobrança por esta impedida de fazê-lo pelo julgado agora rescindido, poderá promover a execução fiscal (MACHADO, 2017, p. 483-484)

Assim, através dessa ação pode o fisco tentar desconstituir decisão que não seja do seu interesse.

#### 3.2.2.4 Ação anulatória de decisão administrativa favorável ao contribuinte

Tal ação ordinária é proposta pela Fazenda Pública para anular decisão dos Conselhos de contribuintes. Nesse sentido, dispõe Machado (2017, p.484):

A pretensão, no caso, é a anulação da decisão administrativa. Assim, se a ação for proposta contra o contribuinte favorecido com a decisão administrativa, poderá este alegar ilegitimidade passiva, porque não está resistindo à pretensão da Fazenda- vale dizer, nada está fazendo para impedir a anulação daquela decisão.

Seguindo essa linha de raciocínio, Machado (2017) traz a ideia de tentativa de desmoralização do Conselho dos contribuintes por parte do Fisco, tendo em vista uma futura proposta de extinção desse órgão de julgamento administrativo.

Logo, da leitura do exposto pelo doutrinador fica possível deduzir que tal ação seria utilizada pela Fazenda pública como uma manobra para extinguir um órgão administrativo.

## 4 ILÍCITOS TRIBUTÁRIOS

No ordenamento jurídico brasileiro, os crimes contra a ordem tributária são crimes avaliados de uma forma especial, tanto que estes não foram previstos no decreto-lei nº 2.848 de 07 de dezembro de 1940, nominado Código Penal.

Diante do fato de que tais infrações são praticadas contra erário público e diante da ausência de menção no Código Penal, houve a necessidade de uma legislação própria, e assim foi aprovada a lei nº 4.729 de 14 de julho de 1965, denominada lei da sonegação fiscal. No decurso do tempo, houve a necessidade de algumas alterações na lei nº 4.729/64 motivo pelo qual esta foi revogada pela Lei nº 8.137 de 27 de novembro de 1990, que por sua vez ampliou a disciplina penal da norma revogada.

### 4.1 CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

Por haver uma considerável gama de indivíduos praticando atos que lesavam a Fazenda Pública, fez-se necessária a elaboração de uma norma que repudiasse tal prática e que prestasse a devida tutela ao erário público, razão pela qual foi sancionada a lei nº 3.187/90.

Explana Machado (2017, p.499) sobre ilícito tributário: “(...) é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória.”.

Os dois primeiros artigos da lei nº 8.137/90 fazem referência à prática da infração por particular/civil, ou seja, aquela pessoa que não possui vínculo empregatício com Municípios, Estados, Distrito Federal ou União.

Dispõe o artigo 1º da lei nº 8.137/90:

Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:

I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias;

II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal;

III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável;

IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato;

V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação.

Pena - reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Parágrafo único. A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor

complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V. (BRASIL, 1990)

Leciona Machado (2017, p. 501-502) sobre o ilícito descrito no artigo citado: “O crime de supressão ou redução de tributo distingue-se, (...) por ser um crime material, ou de resultado. Só estará consumado se houver a supressão ou redução do tributo.”.

Ressalta-se o descrito por Carneiro (2012) como ‘evasão fiscal’ é a atitude ilícita do contribuinte que visa o não pagamento do tributo de um modo genérico, ao passo que Amaro (2009) e Machado (2017) descrevem como ‘supressão ou redução de tributo’ o crime específico, também denominado de ‘sonegação’ por Carvalho (2012).

Importante orientação faz Carneiro (2012, p. 504): “(...) contribuinte busca omitir ou evitar que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador, daí também ser chamada de sonegação (...), por exemplo, a emissão de notas ‘espelhadas’, ou seja, irregularidade praticada antes da saída da mercadoria.”.

Na mesma linha explica Amaro (2009, p. 465): “(...) passaram a configurar (...) como crimes contra a ordem tributária, disposto (...) no art. 1º, pelo resultado lesivo (suprimir ou reduzir tributo ou contribuição e qualquer acessório), e (...) tais práticas, dissociadas do resultado lesivo, não se submetem no art. 1º”.

Desta forma é possível associar as condutas do indivíduo de se eximir do pagamento do tributo, que diferente da figura descrita no artigo 1º que exige um resultado efetivamente lesivo, considerando apenas a vontade do agente infrator para que se configure a figura denominada como sonegação imprópria, descrita no artigo 2º desta lei.

Segundo o descrito no artigo 2º da lei nº 8.137/90:

Art. 2º Constitui crime da mesma natureza:

I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo;

II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos;

III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal;

IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento;

V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é,

por lei, fornecida à Fazenda Pública.  
Pena - detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.” (BRASIL, 1990)

Expõe Machado (2017, p. 502): “Os crimes definidos nesse art. 2º são formais, ou de mera conduta, vale dizer, restam consumados independentemente do resultado. (...) Em outras palavras, o dolo específico é elementar do tipo.”.

Concorda Carvalho (2012) ao mencionar que se trata de infrações subjetivas as que têm como ponto referencial a participação subjetiva do agente, que a lei exige o dolo ou culpa do autor do ilícito.

Assim, seria uma infração subjetiva aquela que o contribuinte tenha participado com dolo, por exemplo, omitir, propositalmente, alguma receita da sua declaração de rendimentos a fim de recolher uma quantia menor do que a, de fato, é devida.

Já as infrações objetivas seriam aquelas em que não há a necessidade de verificar o animo do autor da infração, mas tão somente o resultado oriundo da prática delituosa, como por exemplo, a falta de recolhimento do Imposto Predial e Territorial Urbano no prazo legal fixado.

Importante orientação sobre Evasão fiscal faz Carneiro (2012, p. 504):

(...) contribuinte busca omitir ou evitar que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador, daí também ser chamada de sonegação (...), por exemplo, a emissão de notas ‘espelhadas’, ou seja, irregularidade praticada antes da saída da mercadoria.

Segundo Carvalho (2012 p. 594-595):

As condutas que inobservam os deveres jurídicos tributários podem ser examinadas a luz de variadas classificações. Entre elas, (...) está a divisão que cogita das infrações à obrigação tributária e daquelas que violam simples deveres instrumentais ou formais.

Logo, apresenta-se como exemplo de uma infração a obrigação tributária o comerciante que deixa de promover o recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadoria e Serviços, enquanto o exemplo utilizado para caracterizar a violação a simples dever instrumental ou formal é o contribuinte do Imposto de Renda que não apresenta sua declaração de rendimentos e de bens em tempo oportuno.

Imprescindível apontar que as figuras citadas por Barros encontram-se descritas na lei nº 7.212 de 15 de junho de 2010, também conhecida como legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Dispõem os artigos nº 561, 562 e 563 da lei nº 7.212/2010:

Art. 561. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71):

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71, inciso I); e  
 II - das condições pessoais do contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente (Lei nº 4.502, de 1964, art. 71, inciso II) (Brasil, 2010)

Art. 562. Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento (BRASIL, 2010)

Art. 563. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas, naturais ou jurídicas, visando a qualquer dos efeitos referidos nos arts. 561 e 562 (Lei nº 4.502, de 1964, art. 73).” (BRASIL, 2010)

Nos casos descritos nos artigos nº 561, 562 e 563 da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados, que descrevem consecutivamente as figuras da sonegação, da fraude e do conluio, é imperativo que se verifique a vontade do infrator, de modo que o dolo é elemento do tipo do ilícito.

Porém é necessário atentar para o fato de que, para que se caracterize a sonegação é imprescindível que haja a ocorrência do fato, ao passo que a fraude, nas palavras de Carvalho (2012) se opera em momento anterior à efetivação do evento tributário.

Desta maneira, é perceptível a distinção dos crimes contra a ordem tributária em duas modalidades: a primeira, descrita no artigo 1º da lei nº 3.187/90, como crime material ou de resultado e, a segunda modalidade, disposta no artigo 2º da mesma lei, denominada crime formal ou de consumação antecipada.

Importante alertar que, por tratar de crime de conduta omissiva, é insignificante a culpa do infrator, de modo que a sonegação fiscal tem como elemento subjetivo essencial o dolo.

#### 4.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÕES

Ao ser verificada a relação jurídico tributária, é preciso apurar sobre quem recairá o ônus de adimplir o pagamento do tributo, ou seja, a responsabilidade do sujeito passivo, para que assim seja possibilitado à Fazenda Pública o exercício do direito sobre a prática do fato imponible.

Sobre responsabilidade tributária leciona Machado (2017, p. 154, itálico do autor): “[...] é a *submissão de determinada pessoa, [...] ao direito do Fisco de exigir a prestação da*

*obrigação tributária. [...] vincula qualquer dos sujeitos passivos da relação obrigacional tributária.”.*

O Código Tributário Nacional dispõe sobre a matéria caso ocorra a prática de algum ato ilícito em seu artigo nº 136 e, apresenta como regra geral o instituto da responsabilidade objetiva (BRASIL, 1966): “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.”

Conforme se depreende do citado, não é do interesse do Fisco a vontade ou ânimo do indivíduo ao praticar o ato delituoso, descartando assim, via de regra, a possibilidade de aplicação da responsabilidade subjetiva. Neste sentido, Sabbag (2017, p.85):

A teoria da responsabilidade objetiva é o referencial norteador para a apuração da responsabilidade por infrações no Direito Tributário. Independentemente de culpa, aquele que pratica o ato ilícito será responsabilizado, sendo desconsideradas também as circunstâncias que excluam ou atenuem a punibilidade.

Observa Carvalho (2012, p. 595): “[...] o princípio geral, no campo das infrações tributárias, seja o da responsabilidade objetiva, o legislador não está tolhido de criar figuras típicas de infrações subjetivas. São elas a sonegação, a fraude e o conluio [...]”.

Seguindo o raciocínio, ao praticar o tipo descrito como ato ilícito tributário, o infrator concede ao Fisco o direito da aplicação de uma sanção, o que vale dizer que responderá pelo que praticou. Neste sentido, mais uma vez, Sabbag (2017, p. 851, aspas do autor):

É, sim, uma ‘responsabilidade’ em acepção peculiar e diversa: a sujeição de alguém às consequências dos seus atos praticados ou a responsabilidade pelo pagamento de multas, quando se descumpre uma obrigação. Traduz-se, portanto, na aplicação da máxima ‘se cometo uma infração, respondo por ela’.

Contudo, é possível que seja utilizada a responsabilidade subjetiva (como exceção a regra geral) ao se tratar de infração tributária, desde que haja previsão legal em norma específica.

Sobre o assunto, explica Sabbag (2017, p.852):

[...] **ressalva**, prevista na parte inicial do art. 136 do CTN, segundo a qual, havendo lei própria, poder-se-á levar em conta os aspectos subjetivos excludentes ou atenuantes da punibilidade. [...] nada obsta a que uma lei ordinária defina infrações puníveis na modalidade ‘subjetiva’, isto é, exigindo-se a demonstração de dolo ou culpa, no intuito de se infligir a pena adequada. Sendo a lei omissa, aplica-se a regra geral [...].

Desta forma, é evidente a aplicação da responsabilidade objetiva quando há apuração da prática de ilícito tributário pelo processo de execução fiscal como regra geral, sendo usada a responsabilidade subjetiva somente quando estiver expressamente descrito em lei.

Importante ressaltar o disposto no artigo nº 137 do Código Tributário Nacional:

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. (BRASIL, 1966)

Leciona Sabbag (2017, p. 85): “O inciso II dita que a lei poderá utilizar-se do elemento subjetivo para caracterização da infração – dolo, culpa ou, até mesmo, dolo específico”.

Explana Pimenta (2015, p. 159) que: “[...] o sujeito passivo continua sendo o devedor da obrigação principal (o tributo), mas a multa será devida pelo agente.”, logo, nos casos descritos no artigo citado, a responsabilidade será avaliada de modo subjetivo quanto à aplicação da multa (obrigação tributária acessória), ou seja, responderá pela prática quem a cometeu e não necessariamente o devedor da obrigação principal, portanto é o caso de responsabilidade pessoal do agente.

Um bom exemplo é a pessoa jurídica que importa produtos e não realiza o recolhimento dos impostos (descaminho). A empresa (pessoa jurídica) continua sendo a devedora do tributo (obrigação principal), porém quem responderá criminalmente e arcará com a sanção imposta pela prática do ilícito (multa) será quem fez o descaminho.

Logo, se faz necessária a observação do descrito por Machado (2017, p.154, *itálico do autor*): “[...] é a *submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é o contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação do serviço respectiva.*”.

Dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. (BRASIL, 1966)

Verifica-se o instituto da denúncia espontânea nesse artigo, que se consiste na confissão voluntária do infrator antes que o Fisco inicie o processo de fiscalização, ou seja, o cidadão arrependido declara que praticou um ato ilícito e paga o devido tributo afastando assim a responsabilidade pela infração e, portanto exclui-se a punibilidade.

Porém é preciso observar a Súmula nº 360 do Superior Tribunal de Justiça que dispõe: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.” (Súmula 360, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/08/2008, DJe 08/09/2008)

Assim, explica-se o porquê da não aplicação do instituto da denúncia espontânea, afinal ao enviar a declaração para a Fazenda Pública esta toma ciência da sua prática, ou seja já se iniciou o processo de fiscalização logo, o requisito temporal exigido para a aplicação deste instituo, não foi realizado.

Deste modo, constatada a ocorrência do fato gerador, e do responsável tributário, o fisco dará início ao processo administrativo de constituição do crédito tributário, que, uma vez que não for pago, encaminhará os autos do processo para o órgão de persecução responsável para dar início à ação penal correspondente.

#### 4.3 O PAGAMENTO DO TRIBUTO E A EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE

No decorrer desse tópico serão averiguados os tipos de processos que são permitidos, pela legislação tributária, para fiscalização das infrações tributárias bem como a consequente falta de intimidação do contribuinte oriunda dessa prática.

O contribuinte ao praticar qualquer conduta descrita da lei nº 8.137/90 pratica um ilícito tributário, e assim concede ao Estado o direito de aplicação da norma penal.

A infração jurídica enseja a aplicação de remédios legais em três níveis distintos, apesar da possibilidade de aplicação conjunta. Preventivamente pretendem intimidar o sujeito a cumprir a obrigação; uma vez descumprida pretendem obrigar o sujeito a repor a situação desejada pelo direito (execução coercitiva da obrigação descumprida); e finalmente a reparar o dano causado ao direito alheio por meio de prestação indenizatória ou então punindo o comportamento ilícito, infligindo um castigo ao infrator. (SIMÕES, 2012)

A lei nº 9.249/95 estabeleceu em seu artigo nº 34 que o pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia extingiria a punibilidade dos crimes praticados na lei nº 8.137/90 (crimes contra a ordem tributária):

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia. (BRASIL, 1995)

Pois bem, ocorre que em 2000 foi publicada a lei nº 9.964 que dispõe sobre o Programa de Recuperação Fiscal, denominada Refis, que dispõe em seu texto sobre a extinção de punibilidade bem como a suspensão da pretensão punitiva do Estado em relação aos débitos incluídos nesse programa, desde que a inclusão se desse antes do recebimento da denúncia.

Em 2003 foi editada a lei federal nº 10.684 que tratava sobre parcelamentos especiais de débitos junto à Fazenda Pública.

A problemática estava na ausência de estipulação do limite temporal, do parágrafo segundo do artigo 9º da lei nº 10.684/03, suspendendo a pretensão punitiva do Estado, independente do momento processual em que se encontrasse, caso o contribuinte aderisse ao parcelamento do débito:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts.

168A e 337A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios. (BRASIL, 2003)

Comenta Machado (2017, p. 513): “A lei 10.684, de 30.5.2003, que estabeleceu forma especial de parcelamento de débito fiscais, determinou a suspensão da pretensão punitiva em relação aos crimes contra a ordem tributária como em relação aos crimes ditos de apropriação indébita [...]”.

Sobre a matéria dispõe a Súmula vinculante nº 24 do Supremo Tribunal Federal (STF, 2009): “Não se tipifica crime material contra a ordem tributária, previsto no art. 1º, incisos I a IV, da Lei nº 8.137/90, antes do lançamento definitivo do tributo.”.

Imprescindível ressaltar que este posicionamento defendido pelo Supremo Tribunal Federal, retirava o caráter intimidatório do ilícito tributário, uma vez que o contribuinte poderia se utilizar da ausência de limite temporal e aderir ao parcelamento do

pagamento da dívida tributária, a qualquer tempo, facilitando deste modo uma manobra evasiva.

Tal problema foi resolvido com o advento da lei nº 12.382/11, que alterou o parágrafo segundo do artigo nº 83 da lei nº 9.430/96, que dispõe sobre o limite temporal para o parcelamento, sendo que esta alteração implicaria na utilização do parcelamento do pagamento do tributo até a data do recebimento da denúncia para que a pretensão punitiva do Estado fosse suspensa:

Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“Art. 83. ....

[...]

§ 2º É suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes previstos no caput, durante o período em que a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no parcelamento, desde que o pedido de parcelamento tenha sido formalizado antes do recebimento da denúncia criminal. (BRASIL, 2011)

Porém a lei nº 12.382/11 alterou também o parágrafo 4º do artigo nº 83 da lei nº 9.430/96 que tratava da extinção de punibilidade pelo pagamento integral da dívida, transformando assim, a questão prejudicial do parcelamento em questão prejudicial do pagamento integral da dívida a qualquer tempo:

Art. 6º O art. 83 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar acrescido dos seguintes §§ 1º a 5º, renumerando-se o atual parágrafo único para § 6º:

“Art. 83. ....

[...]

§ 4º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos no caput quando a pessoa física ou a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos, inclusive acessórios, que tiverem sido objeto de concessão de parcelamento. (BRASIL, 2011)

Sobre o assunto, expõe Machado (2017, p. 513, abreviação do autor):

[...] o STF já consagrou o entendimento segundo o qual, em face dessa lei, o pagamento do débito tributário a qualquer tempo extingue a punibilidade de qualquer desses crimes, mesmo depois do recebimento da denúncia. E, a nosso ver, mesmo depois da sentença condenatória, mesmo com trânsito em julgado.

Conclui-se então que, a falta do quesito temporal na norma possibilita a prática de nova conduta protelatória do contribuinte, caso tenha cometido um crime tributário em data posterior a lei (28 de fevereiro de 2011) aumentando assim a sensação de impunidade de quem pratica atos tidos como ilícitos no sistema tributário atual.

## 5 CONCLUSÃO

O presente trabalho visou explanar sobre a ordem tributária analisando a sua forma material bem como a sua forma processual.

Através de pesquisa na legislação vigente, bem como em artigos e doutrinas sobre direito tributário foi possível entender que tributos são prestações pecuniárias feitas ao Estado pelos contribuintes, e sendo tais prestações decorrentes de lei também foi estudado sobre quem pode instituir e cobrar os tributos e para isso foram criadas.

A relação existente entre o contribuinte/responsável pelo pagamento do tributo e a Fazenda Pública foi uma das temáticas exploradas nesse trabalho, denominada obrigação tributária, foi constatado que figuram como sujeito passivo desta relação o contribuinte ou responsável tributário e, como sujeito ativo, a Fazenda Pública.

Outro ponto abordado nesse trabalho foi a causa da obrigação jurídico tributária, que é a prática da ação descrita na norma jurídica como fato gerador e, consequentemente, observou-se que o objeto dessa interação entre os sujeitos da relação tributária é o pagamento do tributo.

O instrumento que o Estado utiliza para formalizar a obtenção de recurso financeiro também foi foco do presente trabalho, logo se entendeu que a relação tributária tem seu desenvolvimento por meio de um processo administrativo, sendo o processo judicial utilizado caso haja discordância entre o contribuinte e o Fisco quanto à existência da relação tributária, ou quanto o valor do tributo. Também são utilizados processos judiciais nos casos de inadimplência do contribuinte bem como nos casos em que se verifique a prática de algum ato que configure um ilícito tributário.

No decorrer da pesquisa foi constatado que existe a tipificação de crimes tributários, que consistem na evasão fiscal, sendo estes divididos em evasão formal, também denominado de crime de mera conduta, ou material que também pode ser chamado de crime de resultado.

Por fim, foi disposta a aplicação da responsabilidade objetiva regra geral a quem pratica um crime tributário, de modo que, via de regra, não importa a vontade da pessoa que praticou o ilícito tributário, bastando a simples prática do ato para que seja aplicada a sanção descrita na norma.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. Ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

BARROS, Olinda Joyce de Souza. O processo administrativo tributário uma análise de seu desenvolvimento. **Revista Jus Navigandi**. Disponível em: < <http://jus.com.br/artigos/28518/o-processo-administrativo-tributario> >. Acesso em: 20 de maio de 2018.

BETHONICO, Cátia Cristina de Oliveira. O processo administrativo tributário: fases e dinâmica. in: **âmbito jurídico**, rio grande, xiii, n. 74, mar 2010. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=7320](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7320)>. Acesso em: 15 de maio de 2018.

BRASIL, Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 7.574/2011. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/decreto/d7574.htm) >. Acesso em: 20 de maio de 2018.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal. Imposto Sobre Produtos Industrializados. Disponível em:< <http://idg.receita.fazenda.gov.br/acesso-rapido/tributos/ipi>>. Acesso em: 05 de maio de 2018.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 7.212/2010. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm) >. Acesso em: 10 de maio de 2018.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 5.172/1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm)>. Acesso em: 28 de set. de 2017

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 8.137/90. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8137.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8137.htm) >. Acesso em: 09 de maio de 2018.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para assuntos jurídicos. Lei nº 13.105/15. Código de Processo Civil. Disponível em:< [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm) >. Acesso em: 1 de jun de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 436. Disponível em:< <http://www.stj.jus.br/scon/sumanot/toc.jsp> >. Acesso em: 15 de maio de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 24. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaSumulaVinculante> > Acesso em: 01 de jun de 2018

CARNEIRO, Claudio. **Curso de direito tributário e financeiro**. 4. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Danilo Botelho. Processo tributário: administrativo e judicial. **Revista Jus Navigandi**. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/39493/processo-tributario-administrativo-e-judicial> >. Acesso em: 21 de maio de 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16. Ed. São Paulo. Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. Ed. São Paulo. Saraiva, 2012.

CASSONE, Vittorio; ROSSI, Júlio César; CASSONE, Maria Eugência Teixeira. **Processo tributário: teoria e prática** / Vittorio Cassone, Júlio César Rossi, Maria Eugenia Teixeira. 13. Ed. São Paulo. Atlas, 2015.

GOMES, Orlando. **Obrigações**. 18. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

HARADA, Kiyoshi. Crimes tributários: prejudicialidade da ação penal. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 17, n. 3282, 26 jun. 2012. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/22111>>. Acesso em: 1 jun. 2018.

LANA, Cícero Marcos Lima. Lei 12.382 alterou extinção e suspensão de punibilidade. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2013-jan-25/cicero-lana-lei-12382-alterou-extincao-punibilidade-crime-tributario> >. Acesso em: 01 de jun de 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. Ed. Ver. E atual. São Paulo: Malheiros, 2017.

NUNES, Dimalice. Por que se sonega tantos impostos no Brasil. **Revista Carta Capital**. Disponível em: < <https://www.cartacapital.com.br/economia/por-que-se-sonega-tantos-impostos-no-brasil> >. Acesso em: 01 de jun de 2018.

PIMENTA, Luciana. **Tributário para quem odeia tributário**. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

REGO, Alexandre. **Processo de execução fiscal**- aspectos jurídicos controvertidos. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 9. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Resumos gráficos de direito tributário**. 2. Ed. Niterói, RJ: Impetus, 2017.

SIMÕES, Braulio Bata. Direito Penal Tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XV, n. 103, ago 2012. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=12162](http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=12162)>. Acesso em: 01 de jun de 2018.