

JOÃO PAULO DE OLIVEIRA LIMA

**APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

PÓS - GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
SALVADOR – BA**

2017

JOÃO PAULO DE OLIVEIRA LIMA

Aplicação Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo
Tributário

Monografia apresentada na Faculdade
Baiana de Direito, como exigência
parcial para obtenção do grau de pós –
graduação Latu Sensu em Direito
Tributário, sob a coordenação do
professor Eduardo Sabbag.

Salvador – Bahia

2017

JOÃO PAULO DE OLIVEIRA LIMA

**APLICAÇÃO DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE NO
PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO**

Monografia apresenta a Diretoria de Pós- Graduação da Faculdade Baiana de Direito como requisito parcial para obtenção de título de pós – graduado em Direito Tributário.

Aprovado em de de 2017.

Banca Examinadora

RESUMO

Direito tributário vem afetando cada vez mais seus contribuintes, por isso é um tema que a cada dia vem sendo procurado por todos, tantos profissionais da área, como estudantes e principalmente o próprio contribuinte. Desta forma foi se iniciando a abordagem sobre este tema, no qual vem esclarecer alguns pontos importantes para a melhor aplicação dos institutos do direito tributário.

Inicialmente, passamos um poucos sobre conceito, definições e natureza jurídica do direito tributário, após um breve relato sobre a historia da tributação, vêm sendo abordados assunto de extrema importância para a compreensão do direito tributário como um todo, no qual seja, tributos, taxas, contribuições, obrigações tributarias, lançamento tributário, processo administrativo, tudo para servir como base para o entendimento do tema principal.

O tema principal trata-se de uma situação fática que vem ocorrendo muito no processo administrativo fiscal da atualidade, um tema de extrema importância o debate, pois apesar de não ter legislação vigente sobre a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, existem diversas jurisprudência e doutrinas abordando sobre o assunto. Diante da relevância da aplicação deste instituto do direito tributário no processo administrativo fiscal, e levando em conta a falta de interesse de agir por parte da administração publica e total falta de respeito com o contribuinte, este trabalho visa o debate no sentido da aceitação da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, respeitando o direito como todo e os princípios tributários e constitucionais.

Posto isto, este trabalho traz pesquisa de natureza bibliográfica documental, no qual defende a aplicação da aplicação da prescrição intercorrente perante a falta de interesse de agir da administração publica.

SUMÁRIO

1..INTRODUÇÃO.....	5
2. DIREITO TRIBUTARIO.....	7
3 .BREVE RELATO DA HISTORIA DA TRIBUTAÇÃO.....	10
4.CONCEITO DE TRIBUTO.....	11
4.1 Natureza Jurídica do tributo.....	12
5. ESPÉCIES DE TRIBUTOS E IMPOSOTS.....	15
5.1 Impostos.....	17
5.2 Taxas.....	22
5.3 Contribuição de Melhoria.....	26
5.4 Empréstimo Compulsório.....	29
5.5 Contribuições.....	31
5.6 Contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas.....	35
5.7 Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública.....	41
6. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	36
6.1 Conceito.....	36
7. CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	39
7.1. Credito tributário no Código Tributário Nacional.....	39
8..LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	41
8.1. Conceito.....	41

8.2. Procedimento ou Ato administrativo.....	42
8.3. Natureza jurídica.....	43
8.4.1. Modalidades de lançamento.....	44
8.4.2. Lançamento por homologação.....	44
8.4.3. Lançamento por ofício.....	46
8.4.4. Lançamento por declaração.....	47
9.PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO	49
10.PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO.....	50
11. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE	52
11.1. Conceito.....	52
11.2. Aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.....	53
12..CONCLUSÃO	62
BIBLIOGRAFIA.....	

1. Introdução

O presente trabalho visa o estudo da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. De modo que, a escolha do tema se deu pelo fato de ser um tema muito polêmico na atualidade, principalmente em razão da falta de legislação sobre o tema, que acaba gerando muita discussão e controvérsia entre a doutrina e jurisprudência. Isso porque, enquanto a doutrina luta pela instituição da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, a jurisprudência versa sobre o afastamento deste instituto. Logo, a falta de lei regulamentadora acaba gerando muito debate.

O tema é de extrema importância para os contribuintes na atualidade. Diante do tratamento que vem sendo dado aos processos administrativos fiscais, a falta deste debate acaba acarretando diversos danos para o sujeito passivo, que vem sendo lesado a cada dia, por conta do descaso do órgão administrativo perante o processo administrativo tributário.

Este trabalho aborda sobre o instituto da prescrição, visando a sua aplicação no processo administrativo tributário, passando a analisar o posicionamento da jurisprudência e da doutrina majoritária, verificando tanto a aplicação do instituto como seu afastamento.

Também será tratado, neste trabalho, todo o aspecto tributário que ocorre antes de se chegar a um processo administrativo tributário, passando a analisar, por definição de direito tributário, a história da tributação, o conceito de tributos, imposto, taxas, lançamento do crédito tributário, obrigação tributária, crédito tributário, ou seja, todo o aspecto necessário para se chegar a uma cobrança do fisco, para, finalmente, se adentrar ao tema, que decorre, justamente, da inércia de análise do mérito de uma impugnação ou recurso administrativo.

A prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal possui muitas peculiaridades, que serão debatidas neste trabalho. A sua importância vem crescendo a cada dia, pois a procura por contribuintes e profissionais sobre este tema vem sendo questionada dia a dia, em razão da inércia da Administração Pública.

A expansão do debate sobre a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal surge a partir da falta de interesse de agir por parte do sujeito passivo, desrespeitando o contribuinte em todos os aspectos, pois o mesmo fica mais de cinco anos sem uma resposta sobre tal situação, o que gera prejuízos.

Também, acerca do Direito Tributário, cabe salientar que é um tema de extrema importância na atualidade e vem crescendo a cada dia o número de estudiosos sobre o tema, pois através dele que são delimitadas normas de arrecadação de receita para União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Portanto, é importante fazer a análise sobre a estrutura e formas de tributação.

Sendo assim, este trabalho visa gerar o debate acerca do tema da aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, versando sobre os motivos de adequação, através de uma análise do ordenamento jurídico e visando o respeito aos princípios constitucionais. Para isso, será feita uma análise tanto doutrinária quanto jurisprudencial sobre o tema.

2. Direito Tributário

Os recursos materiais são imprescindíveis para o Estado se manter. Dessa forma, como bem preceitua Eduardo Sabbag, o Estado precisa conseguir recursos materiais em razão da manutenção da sua estrutura, ou seja, faz-se necessário encontrar formas de captar recursos. Para isso, o Estado oferece serviços de sua competência em troca de uma contraprestação econômica.

Tais recursos são de extrema importância para toda a sociedade, pois através deles o Estado busca promover a preservação da estrutura social e mantém a funcionalidade estatal. Isso porque, os recursos são responsáveis pela circulação de bens necessários para a prestação de serviços essenciais.

Este autor, ainda, demonstra que a arrecadação de tributos é primordial no tocante à fonte dos recursos públicos, para que se possa proporcionar a concretização dos objetivos fundamentais, como, por exemplo, os que se encontram dispostos no artigo 3º da Constituição Federal, quais sejam:

“Art.3. Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – Construir uma sociedade livre, justa e solidária; II- Garantir o desenvolvimento nacional; III- erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação”.

Portanto, é imprescindível a existência de normas que visem corroborar com a conscientização da importância dos recursos materiais. De modo que esse é, justamente, o foco de estudo da matéria conhecida como Direito Tributário ou direito Fiscal, já que a matéria abarca o conhecimento sobre os tributos responsáveis pela manutenção da máquina estatal.

As normas regulamentadoras dos recursos, que são direcionados ao Estado, são muito relevantes, pois visam o cumprimento da finalidade dos recursos, qual seja garantir a contraprestação estatal. Com isso, resta evidente a importância da existência do direito fiscal.

A denominação de direito fiscal, segundo, ainda, Eduardo Sabbag, surgiu no Brasil por meio dos franceses, que o chamavam de “Droit Fiscal”; já os ingleses o denominavam de “Fiscal Law”. Contudo, posteriormente, a expressão no Brasil foi alterada, primariamente, para direito financeiro e, posteriormente, para direito tributário, nome que atualmente está consagrado no Código Tributário Nacional.

Para Hugo de Brito Machado, direito fiscal é o sinônimo utilizado para direito tributário. Porém, observando o nascimento da palavra, fiscal denota algo mais vasto, englobando não apenas os tributos, mas toda a funcionalidade do sistema fazendário; chegando mais próximo de um conceito de financeiro. Já o objeto do direito tributário está mais concentrado na ideia de tributo.

Direito financeiro e direito fiscal têm denominação de expansão, visando o sistema tributário como um todo, não se prendendo apenas ao tributo em si e consagrando a ideia de subordinação ao fisco em relação ao ente estatal. De forma que, o tributo é uma ramificação deste conjunto, que visa o amparo do contribuinte em detrimento ao fisco.

A finalidade do direito tributário também é de suma importância, haja vista instituir as normas reguladoras do sistema de arrecadação de receitas do fisco perante o contribuinte. Porém, antes de adentrar ao tema, faz-se necessário perpassar também pelo conceito de Direito, que, para Hugo de Brito Machado, visa desenvolver a igualdade no convívio dos que possuem ou não poder, ou dos que o possuem em maior ou menor grau. Portanto, conclui-se que Direito visa sempre estabelecer a igualdade nas relações sociais, através de conjunto de normas imposta pelo Estado.

Vale salientar que, em se tratando de poder, o Estado é a maior referência que se pode notar, em razão da sua supremacia. Entretanto, o direito tributário tem o objetivo de estabelecer uma limitação ao poder do Estado em impor tributos perante o cidadão, se opondo aos diversos abusos que venham a ser praticados por este ente.

Buscando uma definição para direito tributário, Eduardo Sabbag o explicita como ramo autônomo, associado ao direito público, reunindo as normas jurídicas que regulam a relação jurídica financeira entre Estado e contribuinte, quanto a sua instituição, fiscalização e arrecadação. Assim, o direito tributário visa regular a criação, controle e recolhimento.

Então, se pode dizer que o Direito tributário é um ramo do direito, incorporado com conjunto de normas, que tem como objetivo limitar o poder de tributar do Estado e defender o cidadão contra o abuso de poder. Isso porque, apesar da supremacia do poder estatal, o interesse coletivo não tem que ser preservado.

Para Regina Helena Costa (Helena Costa, 2016, p. 38), o Direito tributário é um regimento regulamentar que visa disciplinar as relações jurídicas no qual o Estado é uma das partes, sendo aplicadas as normas de direito público. Desta forma, entende-se direito tributário como um agrupamento de dispositivos jurídicos que regula a instituição financeira, arrecadação e fiscalização de tributos.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo, curso de direito tributário, 2015 – p. 44) define direito tributário em três partes, sendo elas:

“ramo didaticamente autônomo do direito”, “integrado pelo conjunto das proposições jurídicos-normativas” e “que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos”.

Conforme dispõe Sacha Calmon Navarro Coêlho, o Direito Tributário tem como objetivo regulamentar o vínculo jurídico que existe entre o Estado e contribuintes, visando o pagamento das obrigações tributárias por parte das pessoas jurídicas e físicas aos entes políticos, sendo essas prestações pecuniárias de extrema importância ao tributo e tributação.

A prestação pecuniária, que é o pagamento por parte do contribuinte ao Estado, é a peça fundamental para a existência da relação jurídico-tributária, pois esta quantia, que decorre da existência social, tem o condão de instituir o objeto do direito tributário. Até porque, esse numerário decorre da existência do crédito tributário, que é o marco inicial para a instituição da cobrança do tributo.

Porém, a finalidade do direito tributário não está restrita apenas ao recolhimento dos valores decorrentes do tributo, mas também na limitação do poder de tributar, modificando a relação tributária, que anteriormente já existia e tinha apenas uma relação de poder (sempre quem tinha mais poder era superior a quem não tinha). Portanto, o Direito tributário veio à tona para evitar abusos do poder tributário.

Eduardo Sabbag destaca que as partes envolvidas, nesse processo de tributação e recolhimento, são de um lado o ente estatal e de outro o contribuinte, tendo como objeto a obrigação em si. De modo que, Estado é o responsável pela cobrança do crédito tributário em face do contribuinte, que é o sujeito passivo nessa relação.

Então, de um lado se tem o Estado e do outro o Contribuinte. O Estado pode ser considerado como sujeito ativo da relação, que abarca os credores, pessoas jurídicas de direito público, denominadas de Fisco, que são oriundas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, e exigem seus tributos através das Fazendas Públicas Nacionais.

Já o contribuinte pode ser relacionado com o sujeito passivo, que é o responsável pelo pagamento do tributo e de prestar todas as informações necessárias para a sua apuração. De forma que, eles são representados pelas

pessoas jurídicas e físicas. Assim, é evidente a diferença entre os polos que compõem a relação jurídica tributária.

Toda prestação arrecadada pelo Estado, de forma compulsória, perante o patrimônio do particular, será destinada aos cofres públicos. Com isso, as verbas serão transformadas em benefícios visando o interesse coletivo, como por exemplo, o tributo destinado à seguridade social (COFINS), que visa o financiamento de áreas fundamentais.

3. Breve Reato da Historia da Tributação

Para facilitar a compreensão do direito tributário na atualidade, faz-se necessário um breve relato sobre a história da tributação. Isso porque, muito do que se verifica nos dias de hoje decorre de influências históricas, como por exemplo, a limitação do poder estatal em detrimento dos abusos que ocorreram ao longo da história.

Conforme está disposto no dicionário, a palavra tributo, que no latim se chama "*tributum e tributos*", tem o significado de "valor que se deve ao Estado, ao poder público", "taxa obrigatória paga pelos cidadãos ao Estado", "imposto, valor que o Estado impõe sobre produtos, serviços, bens, taxa", "ação de homenagear, de consagrar".

Comenta Regina Helena Costa (Helena, Regina, Curso de Direito Tributário, p. 34) que o tributo existe desde o princípio da história da humanidade, como no Egito e no Oriente. Inicialmente, o tributo não era uma espécie de obrigação de fazer e nem uma contraprestação estatal permanente, mas eram vinculados com o objetivo de gerar verbas para financiar certos atos, principalmente as guerras.

Desta forma, os primeiros registros de tributação foram percebidos através de formas voluntárias, quando eram dirigidos bens em forma de agradecimentos aos líderes que organizavam e instruíam o povo. Antigamente, os líderes de cada povo eram vistos como um Rei, pessoa mais alta na escala hierárquica. De modo que, o Rei que tinha a última palavra, seguida por todos, sempre visando o bem da coletividade. Essa atuação do Rei acabava acarretando no recebimento de agradecimentos, e, por esta razão, especiarias e mantimentos eram enviados para agradecer os líderes.

Ainda comenta a autora que os tributos passaram a ser exigidos de forma obrigatória, quando os perdedores das guerras foram obrigados a entregar seus bens aos vencedores. A partir desta situação de guerra que se iniciou a ideia de cobrar tributos como forma obrigatória aos chefes, de modo que a perda na guerra acarretaria em pagamento.

No Brasil, inicialmente, quem obrigava o pagamento de impostos era Portugal, que tinha direito a uma porcentagem de todo ouro extraído das terras brasileiras, dando início à Inconfidência Mineira. Com isso, percebe-se o quão antiga é a relação envolvendo a matéria tributária e a influência de Portugal no surgimento desse direito.

Portanto, após esse breve relato histórico acima exposto, atualmente o imposto é cobrado obrigatoriamente em todos os países, principalmente no Brasil, que tem a maior carga tributária do mundo. Contudo, é importante registrar que, mesmo com essa alta carga de tributos, o Brasil ainda está longe de alcançar o pleno desenvolvimento.

4. Conceito de Tributos

O Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, define tributo da seguinte forma:

“Art.3. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

Desmembrando este conceito, pode-se analisar que prestação pecuniária, segundo Paulo de Barros Carvalho, é uma prestação obrigatória em dinheiro, retirando qualquer intenção de entendimento de prestação voluntária. Portanto, o sujeito passivo não tem a opção de não realizar a prestação em dinheiro, mesmo essa sendo a sua vontade, direcionado ao Estado, a fim de garantir a obtenção de seus objetivos. Desta forma, tem-se o dever de pagar por parte do contribuinte.

Conforme disserta Hugo de Brito Machado, a ausência da vontade é a configuração da compulsoriedade, pois o dever de pagar surge independente de vontade. (Machado, Hugo, Curso de Direito Tributário, 2010, p. 63) O contribuinte não tem a opção de não efetuar o pagamento, a obrigação surge automaticamente com o fato gerador, construindo definitivamente o crédito tributário.

A prestação pecuniária se dará em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, ou seja, a prestação tributária tem que ser em dinheiro, ou, na falta deste, em circunstâncias especiais, será aceito bens, no qual se possa extrair valores em moeda corrente. Porém, comenta Paulo de Barros Carvalho que o legislador

comete erros grosseiros ao redigir este termo, pois não é necessário abordar sobre “em moeda”, já que a definição já abrange prestação pecuniária. Dessa forma, tem-se a referência ao dinheiro duas vezes. Além disso, com relação ao termo “cujo valor nela se possa exprimir”, entende-se que se amplia a esfera de prestações tributárias.

É importante frisar que tributo não é multa, de modo que a tributação está sempre vinculada a atos lícitos, aprovados por lei. Não se pode tributar algo ilícito. No caso de fato ilícito aplica-se, na verdade, uma penalidade. Comenta Paulo de Barros Machado que esta frase é essencial para se entender a definição de tributo, pois o nascimento de uma obrigação decorre de um ato lícito. Dos atos ilícitos sempre surgirão suas devidas sanções, distinguindo por inteiro as relações jurídicas tributárias daquelas decorrentes de descumprimento das obrigações tributárias.

Tem-se também o princípio da legalidade, que dispõe que todo tributo será criado por meio de lei, de acordo com o artigo 150, inciso I, da CF, fundamento este também exposto no artigo 5º, inciso II, da CF: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Assim, a obrigação só existe com a determinação anterior.

Desta forma, preceitua ainda o autor que ao citar “instituída em lei”, tem-se o objetivo de retirar as obrigações convencionais que decorrem da junção de vontades. Com isso, não existem obrigações tributárias no direito brasileiro que não estejam legisladas no nosso ordenamento jurídico. É imprescindível a existência de determinação anterior para o surgimento do dever.

A cobrança é feita por meio de uma atividade administrativa vinculada à Administração Pública. Deste modo, a Administração está autorizada, por lei, a incluir sua opinião diante de cada caso concreto, visando o cumprimento legal do sistema tributário. Portanto, percebe-se uma certa autonomia por parte da Administração Pública no tocante ao direito tributário.

4.1 Natureza Jurídica do tributo

Após a definição de tributo, cabe analisar a sua natureza jurídica, que está expressa no artigo 4º do CTN. Comenta Regina Helena Costa (Costa, Helena, p. 132), que o fato gerador é de extrema importância para saber qual a natureza jurídica de uma espécie tributária, como está disposto no artigo 4º do CTN:

“Art.4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualifica-la:

I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.”

Portanto, dispõe este artigo que o fato gerador é quem vai definir a natureza jurídica do tributo. Isso porque, basta que se configure o fato gerador para a obrigação existir. Com isso, torna-se irrelevante a denominação e demais características formais, além da destinação final da arrecadação, de forma que independente desses fatores a obrigação pode vir a existir.

Porém, salienta a autora que a Constituição Federal é quem determina, através das regras matriz, a incidência de hipótese tributária, definindo a natureza da espécie do tributo. Vale ressaltar que a Constituição Federal também expõe sobre a base de cálculo, como fundamento associado à espécie de incidência, com objetivo de demonstrar a natureza jurídica do tributo, qual seja. Nesse sentido, é possível citar o artigo 145, parágrafo 2º, inciso I, da CF:

“As taxas não poderão ter base de cálculo própria de imposto”.

Assim, percebe-se que as taxas não se confundem com o imposto, possuindo natureza jurídica distinta. Tem-se também o artigo 154, inciso I, CF tratando sobre o tema:

“A União poderá instituir: I – mediante lei complementar, os 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;(…).”

É possível vislumbrar com esse dispositivo a autonomia da União em instituir determinados impostos. Tem-se também que analisar o exposto no artigo 3º do CTN, juntamente com as normas exposta na Constituição Federal, que define, como forma de identificar a natureza jurídica do tributo, o fato gerador, em conjunto com a base de cálculo.

Entretanto, a autora ressalta que no exposto do artigo 4º do CNT existem divergências, principalmente quando se trata da irrelevância na denominação em seu inciso primeiro. Isso porque, existe como exemplo o salário-educação que, independente de sua nomenclatura, constitui uma constituição social, com fulcro no artigo 149 e 212, parágrafo 2º, da CF.

Ademais, continuando neste artigo 4º do CTN, o mesmo, em seu inciso II, quando expõe que a destinação do tributo é irrelevante, está correto em parte, pois de fato existem tributos não vinculados ao ente estatal, sendo a receita destinada aos serviços públicos. Portanto, este artigo não trata sobre o empréstimo compulsório, que está disposto no artigo 148, paragrafo único, da CF:

“(...) paragrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimos compulsórios será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição”.

As contribuições e tributos, que necessitam de definição de suas destinações, também não estão sendo comentados no artigo em questão. De modo que, tem-se sua definição nos artigos 149, 149-A, e 177, paragrafo 4º, e 195 da CF:

“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.”

“Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.”

“(...)§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:”

“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: (...)”.

As contribuições sociais são instituídas exclusivamente pela União. No tocante à iluminação pública, é possível a criação de contribuição por parte dos Municípios e Distrito Federal. Já a seguridade social será custeada por todos os cidadãos, seja de forma direta ou indireta. Posto isto, passa-se a analisar as espécies tributárias contidas no nosso ordenamento jurídico vigente.

5. Espécies de tributos e Impostos

Existem duas correntes que debatem sobre a quantidade de espécies tributárias que a Constituição Federal prevê. De um lado uma corrente defende que são três as espécies de tributos e, do outro lado defendem que são cinco as espécies de tributos. Assim, é possível se filiar a uma das correntes analisando os seus fundamentos.

Consoante a autora Regina Helena Costa (Costa, Regina p.134), apesar da primeira corrente trazer três hipóteses de espécies tributárias (imposto, taxa e contribuição de melhorias), percebe-se que este entendimento não é o adotado pela Constituição Federal de 1988, pois dela pode-se compreender cinco espécies tributárias.

Dispõe Eduardo Sabbag (Sabbag, Eduardo. Manual de Direito Tributário, p. 395) que, conforme o sistema tributário brasileiro, através de entendimento doutrinário, existem 5 (cinco) espécies de tributos no sistema tributário constitucional, denominada de teoria pentapartida. Segundo essa teoria, é possível vislumbrar cinco espécies de tributos no sistema e não três, como defendem alguns autores.

Porém, cabe salientar que o artigo 145 da Constituição Federal, em seus incisos I, II e III, apenas aborda 3 (três) espécies de tributos, sendo eles o imposto, taxa e contribuição de melhoria:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do

exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Assim, a União, Estados e Distrito Federal possuem competência concorrente no tocante a criação de impostos, taxas e contribuição de melhoria decorrente de obras públicas. Deve-se fazer a leitura deste artigo, da constituição Federal, em conjunto com o artigo 5º do código tributário nacional, que dispõe:

“art. 5º (CTN). Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.”

Pode se ter a ideia de uma classificação tripartida do tributo com a leitura destes artigos, pois apenas fazem menção a três tipos de tributos, que são as contribuições de melhoria, impostos e taxas. De forma que, os mesmos poderiam ser criados pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal de maneira concorrente.

Portanto, alguns doutrinadores debatem a respeito destas classificações, como, por exemplo, Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributaria, p.132), que classifica tributo em duas espécies. A primeira espécie seriam os tributos vinculados, que consistem em uma atuação estatal, denominando como taxas e contribuições. Já a segunda espécie seriam os tributos não vinculados, denominado de imposto, cuja hipótese de incidência não tem atuação estatal.

Atualmente, predomina na doutrina e perante o Supremo Tribunal Federal, o entendimento da teoria pentapartida, que classifica os tributos em cinco espécies: taxas, impostos, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições. Portanto, apesar de serem determinados como tributo, o empréstimo compulsório e as contribuições têm a sua instituição delimitada apenas pela União.

As duas modalidades de tributos, de competência da união, vêm expressas na Constituição Federal, tendo seu embasamento previsto no artigo 148, que dispõe:

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

Portanto, é através de Lei Complementar que a União irá criar os empréstimos compulsórios, haja vista sua competência exclusiva para instituição dos empréstimos. Nesse sentido, o artigo 149 dispõe o seguinte:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, (...)”

Com isso, resta evidente que é de competência exclusiva da União a instituição das contribuições sociais, levando em conta a regulamentação constitucional para autorização desta criação. De forma que, é imprescindível a previsão em lei para a determinação da competência para criação de tributos.

Extraem-se da Constituição Federal cinco espécies jurídicas de tributos, quais sejam: taxa, contribuição de melhoria e tributo; as demais contribuições têm seu regimento regulamentar constitucional distinto. Os empréstimos compulsórios podem se envolver com a materialidade de imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

5.1 Impostos

Preceitua Helena Regina Costa, que a nossa Constituição Federal tem o entendimento de que impostos são tributos não vinculados a uma representação estatal. Isto porque, os artigos 145, inciso I; 153; 155 e 156 da CF não preceituam a atuação do ente estatal, necessitando apenas que o contribuinte se enquadre em um dos requisitos expostos neste artigo para o ente federativo poder exigir o imposto devido, não ocorrendo contraprestação estatal.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo, Curso de Direito Tributário. p. 59) define imposto como um tributo que tem seu aferimento independente de qualquer atuação do Poder Público. Este entendimento tem fulcro no artigo 16 do Código Tributário Nacional.

“Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte.”

Desta forma, como preceitua este artigo, o fato gerador decorre de uma situação na qual não depende de uma atividade estatal, sendo de competência exclusiva do contribuinte. São exemplos os impostos, que decorrem de uma prestação de serviço, de um ganho de renda e operações de circulação de mercadoria; de modo que, nesses casos não existe uma contraprestação estatal.

Acrescenta a autora Regina Helena Costa, que a receita dos impostos, como preceitua o artigo 167, inciso IV, CF está vedada de vinculação desses valores com o órgão público. Nesse sentido, dispõe o mencionado artigo:

“Art. 167. São Vedados:

(...)

IV – a vinculação de receitas de impostos a órgão (...)”

Assim, pode-se extrair o entendimento de que as receitas oriundas de imposto não são vinculadas ao ente estatal, sendo vedada uma vinculação específica. Desta forma, os tributos não são vinculados a uma contraprestação específica, mas referem-se a uma contraprestação coletiva e geral, não tendo seu destino final já delimitado por lei.

No ordenamento jurídico vigente, existem diversas espécies de impostos, não apenas pelo número de população com capacidade contributiva, mas pelo fato de que cada ente federativo possui competência para instituir imposto. São eles:

- a) Imposto sobre o comércio exterior; imposto de competência da União sobre importação e imposto de exportação;
- b) Imposto sobre patrimônio; imposto de competência da união sobre a renda e proventos de qualquer natureza.
- c) Imposto sobre patrimônio; imposto sobre a propriedade territorial rural e imposto sobre grandes fortunas são de competência da união, imposto sobre a propriedade de veículos automotores são de competência do Estado e o Distrito Federal e o impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana são de competência dos Municípios.
- d) Imposto sobre transmissão de bens e direitos; são de competência do Estado e do Distrito Federal, os impostos sobre a transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer bens e direitos, sendo de competência dos Municípios as transmissões de bens imóveis;
- e) Imposto sobre circulação e produção; imposto sobre produtos industrializados e o imposto sobre operações financeiras são de

competência da União, o imposto sobre circulação de mercadoria e prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação são de competência Estadual e do Distrito Federal e, os impostos sobre serviço de qualquer natureza é de competência do Município.

Ainda preceitua Regina Helena Costa (Costa, Helena p.136) que também foram atribuídas competências extraordinárias e residuais em se tratando de imposto. Assim, são feitas as seguintes exigências, através da Constituição Federal, em seu artigo 154, inciso I e II:

“Art. 154. A União poderá instituir:

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

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

É de competência da União, através de Lei Complementar, a instituição de impostos não cumulativos e sem fato gerador ou base de cálculo próprio, haja vista a falta de lei que verse sobre estes impostos. Desta forma, a União deve respeitar os requisitos contidos no artigo acima para a criação dos impostos, sendo eles por tempo determinando, ou seja, até que se perdue a situação.

Através dos artigos 153, inciso I a VIII e artigo 154, inciso I e II da CF, pode-se extrair o entendimento de que a União tem competência para legislar sobre sete impostos:

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.

Todas estas hipóteses mencionadas neste artigo são de competência da União. A instituição destes impostos ocorrerá em virtude da prática das hipóteses de incidência tributária, através dos atos praticados pelo contribuinte, haja vista que a ocorrência do fato gerador nestas situações dependem apenas da atuação do sujeito passivo, que é o principal responsável pela circulação financeira.

Os Estados também têm sua competência extraída da Constituição Federal de 1988, de forma que, através do artigo 155, se tem o entendimento de que o Estado está autorizado a regulamentar sobre três impostos:

“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.”

Portanto, é de competência dos Estados e Distrito Federal, a criação dos impostos relativos à transmissão e doação de quaisquer bens e direitos; operação de circulação de mercadoria e propriedade de veículos automotores. Percebe-se que a incidência do crédito tributário se dá por ato exclusivo do contribuinte, que ao praticar alguma das hipóteses acima, dá o direito ao ente estadual e distrital a criação do imposto.

A competência que rege os municípios vem expressa no artigo 156 da Constituição Federal:

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.

É de competência do Município criar imposto sobre a transmissão de bens imóveis, propriedade em aérea urbana e sobre qualquer prestação de serviço. Tais fatos geradores expressos no artigo acima, depende exclusivamente de ato praticado pelo sujeito passivo, que ao realizá-los, dão o direito ao sujeito ativo de instituir imposto para cada situação já mencionada.

Em relação ao Distrito Federal, sua competência está exposta nos artigos 147 e 155 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.”

“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”

Da leitura destes artigos, pode-se notar que o Distrito Federal, nas situações descritas, tem sua competência tributária cumulada junto aos Estados e Municípios. De modo que, os Estados e o Distrito Federal possuem competência para a criação de impostos sobre determinados casos.

Desta forma, conforme Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo, p.61) comenta, o legislador constitucional atribuiu bem o campo material, destrinchando as situações nas quais cabe os impostos, determinando os entes competentes, suas hipótese de incidência e seus contribuintes. Logo, percebe-se a necessidade de lei para a instituição da competência.

5.2 Taxas

Preceitua Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo p. 62) a taxa como espécie de tributos, que se definem por visarem uma atividade estatal direta e específica voltada ao sujeito passivo. Portanto, diferente do imposto, terão as taxas expresso na sua base de cálculo a vinculação do ente estatal. Desta forma, as taxas necessitam da descrição de relação com o ente estatal, não existindo taxa sem este elo.

Neste sentido, conforme Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. P. 156), taxa é um tributo vinculado a uma atuação do ente público, tendo sua destinação, expressa e de plano, informada ao contribuinte. Assim, deverá o sujeito passivo está ciente da destinação das taxas, para, assim, ela poder ser cobrada. Logo, é dever do ente estatal a informação da destinação da taxa.

Portanto, dispõe o artigo 145, inciso II, da Constituição Federal:

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

(...)

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

Portanto, pode-se extrair, deste artigo, que as taxas são tributos de competência da União, Estados e Distrito Federal e, necessitam de uma contraprestação específica do Poder Público. Esta atividade estatal pode ser de dois gêneros:

serviço público ou o exercício de poder de polícia. De modo que, basta que os serviços públicos sejam colocados a disposição do contribuinte, não precisando, necessariamente, que estes sejam prestados por eles.

Neste sentido, pode-se extrair do Código Tributário Nacional, em seus 77 e 78 mais informações sobre as taxas:

“Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.”

“Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Parágrafo único. Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.”

As taxas serão instituídas pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, tendo como incidência o fato gerador, o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, visando uma prestação pelo sujeito passivo ou a colocação à sua disposição. Assim, não é essencial a prestação do serviço para o surgimento da taxa.

Poder de polícia é uma atividade da Administração Pública que visa a regulamentação de certos atos, tendo como principal objetivo a manutenção da

ordem pública, harmonia e respeito entre propriedade e direitos individuais e coletivos, sempre em razão do interesse público. De modo que, a consagração do interesse coletivo deve ser um dos objetivos da Administração Pública.

Preceitua Regina Helena Costa, poder de polícia como uma atividade praticada por parte do ente público, visando a imposição do respeito aos limites constitucionais perante a população, em razão ao privilégio do interesse público. Logo, trata-se de um poder exercido pela Administração Pública para imposição de limites.

Em se tratando de serviço público, matéria esta não definida no Código Tributário Nacional, preceitua Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo. p.450) como “toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas”.

José Renato Camilotti (CAMILOTTI, José, Direito Tributário, 2011. P.56) define serviço público como “serviço prestado por força de determinação legal (prestação compulsória) pelo Estado. Pode ser prestado tanto pelo próprio ente tributante quanto pela iniciativa privada, mediante a realização de concessões de serviços públicos. Assim, pela definição, todo serviço público enseja a instituição de taxas”.

Neste sentido, serviço público pode ser entendido como uma atividade de competência estatal, podendo ser realizada pelo Estado ou por empresas privadas, mediante a cobrança de taxas e, direcionada ao contribuinte, visando garantir de forma direta as necessidades da população. Logo, particulares podem fazer as vezes do Estado.

Portanto, o Código tributário Nacional, divide serviço publico em divisíveis e específicos, como se percebe no artigo 79:

“Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I - utilizados pelo contribuinte:

a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;

b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

II - específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade, ou de necessidades públicas;

III - divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.”

Os serviços públicos serão utilizados pelos contribuintes efetivamente quando forem usufruídos por eles. a qualquer título ou potencialmente quando for sua utilização de forma compulsória, através de atividade administrativa. Estes serviços serão específicos quando forem relevantes em unidades autônomas de intervenção. Serão divisíveis, quando sua utilização for de forma separada por cada sujeito passivo.

Preceitua Regina Helena Costa (HELENA, Regina p. 144) que serviço público específico é atividade fornecida pelo ente estatal que seja desfrutada de forma individual por cada um dos sujeitos passivos. É possível citar como exemplo o fornecimento de água, que poderá ser individualizado para cada sujeito, sendo, conseqüentemente, sua cobrança individualizada.

Ainda a autora dispõe que serviço público divisível é aquele que consegue dividir a medida de usufruto de cada sujeito, ou seja, o serviço será dividido conforme a fração utilizada por cada indivíduo e, da mesma forma se dará a cobrança, que também levará em conta a individualidade no uso de cada sujeito.

Desta forma, as taxas visam recompensar o custo do serviço público em fiscalizar as condutas dos contribuintes, visando a proteção contra avarias ao ente público. É papel do poder administrativo o controle dos direitos individuais, já que os direitos são atrelados aos deveres. O controle se dá justamente visando a manutenção do interesse público.

5.3 Contribuição de Melhoria

Regina Helena Costa define contribuição de melhoria como um tributo vinculado a uma ação do poder público, não estando ligada diretamente ao contribuinte e visando a execução de obra pública que suceda uma valorização imobiliária. Logo, a contribuição de melhoria não se leva em consideração de forma direta o contribuinte.

Para Paulo de Barros Machado, contribuição de melhoria é a permissão que a Constituição Federal institui aos entes públicos para cobrarem um valor dos proprietários de imóveis que foram beneficiados pelas obras públicas realizadas,

já que as mesmas, ainda que de forma indireta, podem contribuir na valorização do bem.

Neste sentido, entende-se que a contribuição de melhoria é um tributo que será cobrado sempre quando houver uma valorização imobiliária decorrente de uma obra pública. De modo que, ainda que contra a vontade do proprietário, se houver valorização do bem, decorrente de uma obra realizada pelo poder público, haverá a cobrança.

Essas contribuições tem previsão no artigo 145, inciso III, da Constituição Federal, que dispõe:

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

(...)

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

É de competência da União, Estados, Distrito Federal e dos Municípios, a criação das contribuições de melhoria, em razão da valorização de imóvel do particular decorrente de obras públicas. Isso porque, existe uma previsão constitucional da referida competência. Contudo, não há necessariamente um dever, mas uma faculdade destes entes em poder cobrar a referida contribuição.

Comenta Regina Helena Costa, que o referido artigo não aborda sobre a valorização imobiliária e, que esta valorização é requisito obrigatório para a autorização da cobrança deste tributo, pois é a partir desta valorização que decorre a hipótese de incidência tributária. Portanto, este tributo é revestido pelo princípio da proporcionalidade do benefício especial direcionado ao contribuinte, que é proprietário do imóvel valorizado.

Desta forma, continua a autora informando que o proprietário que tiver seu imóvel valorizado através de obra pública, a qual é financiada por recursos oriundos de impostos pagos por toda a população, será notificado para contribuir com os cofres públicos. Após os beneficiados arcarem com uma parcela, direcionada para custear as obras, todos os contribuintes são colocados em uma linha de igualdade, haja vista que nem todos os contribuintes se beneficiam das obras, mas todos acabam pagando por ela.

O Código Tributário Nacional dispõe em seus artigos 81 e 82 as normas que regem a contribuição de melhoria:

“Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.”

Portanto, a contribuição de melhoria será pleiteada através da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, visando custear as obras públicas, nas quais decorram em valorização imobiliária para o sujeito passivo, respeitando a porcentagem de valorização de cada imóvel. De forma que, deve-se respeitar as atribuições de cada ente.

Entende-se como limite total todo o custo que se tem para a realização da obra pública. O limite individual visa à individualização da valorização que cada imóvel recebeu. Assim, a criação da referida contribuição é justamente para custear a obra pública que acarrete em valorização imobiliária e tem como limite a despesa com a obra e o lucro gerado.

O artigo 82 do Código Tributário Nacional dispõe:

“Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integram o respectivo cálculo.”

Para ocorrer a instituição de melhoria, será necessário respeitar alguns requisitos. Inicialmente deve-se ter a publicação prévia do orçamento da obra, do projeto, da parcela a ser financiada pelo sujeito passivo e delimitação da zona valorizada. Será disponibilizado um prazo de trinta dias para supostas impugnações pelo sujeito passivo referente a tais obras, e será respeitado o princípio do devido processo legal, sendo levada a impugnação até julgamento, sendo cada contribuinte notificado por todo ato praticado em relação a custos, contribuições e rateios decorrente das obras.

Este artigo aborda sobre o procedimento necessário para a instituição da contribuição de melhoria. Salienta Regina Helena Costa que por este procedimento ser muito complexo, muitas vezes o ente público não institui as contribuições por ocorrer um ônus a mais para a Administração. Com isso, resta evidente que a contribuição é uma faculdade disponibilizada aos entes públicos, que podem optar por não instituí-las.

5.4. Empréstimo Compulsório

O empréstimo compulsório tem previsão no artigo 148 da Constituição Federal:

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

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

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

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

Através de Lei Complementar, compete a União a criação de empréstimos compulsórios, para suprir necessidades, como despesas extras em razão de calamidade pública ou guerra, investimento público de urgência ou grave interesse nacional. Assim, a criação de empréstimos compulsórios só pode se dar em situações específicas.

Preceitua José Renato Camilotti, por não ter expressado os seus fatos geradores na nossa legislação atual, necessitam de uma lei que o institua, nesse caso através de lei complementar.

Comenta Regina Helena Costa, empréstimo compulsório tem fundamentação de caráter peculiar. Primeiro porque em regra se constitui tributo através de lei ordinária e não complementar. Segundo, o empréstimo compulsório só pode ser constituindo se ocorrendo situações extraordinárias.

Portanto, em relação a fundamentação instituidora da contribuição de melhoria dispõe o artigo 154 da Constituição Federal:

“Art. 154. A União poderá instituir:

(...)

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

Portanto, é de competência da União, quando ocorrer situações de guerra externa ou em sua iminência, a instituição de empréstimo compulsório, visando o custeio das medidas que serão tomadas pelo ente federativo, cessada as causas, serão extintos os empréstimos compulsórios gradativamente.

O Código Tributário Nacional, prevê em seu artigo 15, situações no qual é cabível a contribuição de melhoria:

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;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

A instituição do empréstimo compulsório é de competência exclusiva União, somente podendo criá-la em casos excepcionais como guerra e calamidade pública. Existindo essas situações, podem-se instituir contribuições de melhorias. As receitas destas contribuições devem ser destinadas para as referidas situações que as fundamentam e, deve esses valores arrecadados serem restituídos aos sujeitos passivos.

5.5. Contribuições

As contribuições tem previsão expressa no artigo 148 da 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.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.”

È de competência exclusiva da União a criação de contribuições sociais, intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Já compete aos Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de contribuição, pleiteada dos seus servidores visando o financiamento de seus próprios benefícios, através do regime da previdência social.

Portanto trata-se de tributo vinculado a uma a destinação específica estatal, tem seu fato gerador definido pela constituição através de lei instituidora.

O caput deste artigo preconiza a oportunidade da união criar contribuições como ferramenta de procedimento no âmbito social, na intervenção do domínio econômico e no interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Existem diversas espécies de contribuições, sendo elas: as sociais, as de intervenção do domínio econômico, as corporativas e instituídas no interesse de categorias profissionais ou econômicas.

Preceitua Regina Helena Costa, que as contribuições, devem respeitar as normas gerais do direito tributário e dos princípios da legalidade, anterioridade e da irretroatividade.

Conforme Paulo de Barros Carvalho, o parágrafo primeiro deste artigo, outorga poderes aos Estados, Distrito Federal e aos Municípios para instituírem contribuições para aferir receita visando financiamento do sistema de previdência e assistência social.

Assim define o autor, que contribuição é tributos que podem manter o caráter de imposto e de taxas.

Também se trata sobre contribuição o artigo 149-A da Constituição Federal:

“Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.”

È de competência dos Municípios e do Distrito Federal, a instituição de contribuições, respeitando a lei, tendo em vista o financiamento de serviço de iluminação pública, sendo cobrada através da fatura de energia elétrica.

A nossa constituição não elencou em seus artigos, hipóteses de incidência dessas espécies tributárias, apenas elencou a obrigação de pagar contribuições e, assim outorgou aos entes federativos o poder de instituir a cobrança, visando certas finalidades, neste artigo, por exemplo, eles visam à cobrança da contribuição visando o custeio de serviço de iluminação pública.

Portanto, as contribuições não tem uma definição constitucional. As contribuições como já exposto são de competência da União e são três modalidades de contribuições.

Contribuições sociais, também uma espécie de contribuição, conforme preceitua Regina Helena Costa, é uma ferramenta de procedimento da União na área social, visando estreitar o comando da instituição de contribuições desta natureza. Tendo em vista, que tais contribuições visam beneficiar as áreas relativas à seguridade social, educação, cultura, comunicação social, meio ambiente, a família, a criança, adolescente, idoso e aos índios.

De todas as contribuições, a nossa constituição federal dá uma ênfase maior a aqueles que visam um financiamento da seguridade social, que tem legislação diferenciada, sendo indicado seu sujeito passivo e base de cálculo.

São exemplos o PIS e Confins, que também respeitam os princípios da anterioridade nonagesimal.

Essas contribuições estão expostas no artigo 149, parágrafo segundo da nossa constituição Federal.

Pode-se extrair deste artigo o entendimento de que as contribuições não serão cobradas de receitas decorrentes de exportação, porém incidirão sobre importação de produtos ou serviços e, expõe o regime de suas alíquotas.

5.5 Contribuições Interventivas

Outra espécie de contribuição são as contribuições interventivas (CIDEs), conforme preceitua Regina Helena Costa, elas visam o pagamento da atividade interventiva da União perante o domínio econômico.

Estas contribuições conforme preceitua José Renato Camilotti, tem o objetivo de gerar renda para o financiamento de atividades específicas do ente público, visando a garantia do cumprimento dos princípios da ordem econômica, através do estímulo de valores de mercado e regulamentação de certas atividades.

Sua fundamentação está expressa nos artigos 170 a 192 da nossa Constituição Federal.

Deste conjunto normativo, pode-se extrair princípios regulamentadores da atividade econômica, tendo como objetivo uma harmonia social em todos os aspectos, como em defesa do meio ambiente e trabalho para redução de desigualdades sociais. Portanto, as contribuições interventivas sempre irão procurar manter um equilíbrio e uma melhor qualidade de vida para os contribuintes.

Regina Helena Costa caracteriza as contribuições sociais como tributos setoriais, pois contemplam espécies de atividade econômica específica, sendo atribuídas as contribuições um aspecto de extra-fiscalidade, já que são

instituídos pela União e visam o comportamento dos contribuintes em todos os setores econômicos.

As contribuições interventivas apenas serão autorizadas nas hipóteses no qual o Estado poderá intervir na ordem econômica e nos termos da nossa Constituição Federal, estão essas situações expostas no caput do artigo 173 da Constituição Federal, que dispõe:

“Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.”

Esta exploração no qual menciona o referido artigo é feita através das empresas estatais, exemplo empresas publicas e sociedade de economia mista e de suas subsidiarias que visam atividade econômica de produção ou prestação de serviços.

Outra hipótese de incidência das contribuições interventivas esta expressa no artigo 174 da Constituição Federal:

“Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.”

As funções determinadas aos entes públicos de regulamentador de mercado, no qual sejam as funções de fiscalizar, incentivar e planejar são imprescindíveis para o sujeito passivo, assim regularizando toda a esfera econômica, como exemplo os preços, consumo, investimentos e etc.

Neste sentido, preceitua Hugo de Brito Machado, que a possibilidade jurídica da intervenção expressa na Constituição Federal e a obrigação de intervenção são pressuposto que definem as contribuições interventivas em razão da ocorrência econômica.

Esta intervenção não consolida uma atividade típica estatal e, sim, trata-se de uma prática atípica e temporária, visando reparar distúrbios em áreas da atividade econômica.

Portanto, por se tratar de um instituto atípico e temporário, todas as suas hipóteses de incidência na esfera da atividade econômica aonde vão utilizar-se do instrumento de intervenção estatal estão expressa em lei, assim existindo uma certa celeridade na sua instituição.

5.6. Contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas

Conforme preceitua Hugo de Brito Machado, esta contribuição social visa consubstanciar o interesse de categoria profissional ou econômico, direcionada a assegurar a composição dessa categoria, provendo recursos financeiros para a manutenção das entidades associadas.

Regina Helena Costa denomina estas contribuições de contribuições profissionais ou corporativas. Elas têm o objetivo de gerar receitas para as pessoas jurídicas outorgadas para exercer a fiscalização das atividades das diversas profissões. Como exemplo a Ordem dos Advogados do Brasil, que pleiteiam de seus inscritos o pagamento de uma contribuição profissional.

Portanto, sua instituição se dá através de lei Federal, sendo outorgada a União a posição de sujeito passivo, e por isso tornando-se uma contribuição parafiscal, sendo exigível apenas dos contribuintes filiados a as suas categorias profissionais. Estas contribuições podem sofrer aumento em suas alíquotas, mas terão que respeitar o princípio da legalidade e terão que respeitar um processo legislativo para a sua autorização.

5.7. Contribuições para o custeio do serviço de iluminação pública

Conforme preceitua Regina Helena Costa (COSTA, Regina, p. 164), através da Emenda Constitucional de 202, foi autorizada a criação de um novo tributo, qual seja a COSIP, tributo para o custeio da iluminação pública. De modo que, é possível citar a disposição presente no artigo 149 - A da Constituição Federal:

“Art. 149-A: Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de

iluminação pública, observando o disposto no artigo. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultado a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica. ”

É de competência dos municípios e do Distrito federal a criação da contribuição para custeio de serviço de iluminação pública. Porém, esta contribuição já foi reconhecida inconstitucional pelo SFT, pois não respeitavam a especificidade e divisibilidade exposta no artigo 145, II da CF:

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

I- Impostos;

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

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

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

Portanto, como a contribuição não vislumbra o previsto no inciso II deste artigo, que menciona que os serviços prestados aos contribuintes devem ser específicos e divisíveis, foi julgada inconstitucional pelo STF. Desta forma,

através de emenda constitucional, respeitando a destinação e finalidade do inciso segundo deste artigo, foi instituída a COSIP.

A autora (COSTA, Regina p.165), ainda, menciona sobre a não observância do artigo 160 §4º da CF:

“Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

(...)

§ 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I - a forma federativa de Estado;

II - o voto direto, secreto, universal e periódico;

III - a separação dos Poderes;

IV - os direitos e garantias individuais”

Em se tratando da relação de separação dos poderes, o STF tem o entendimento de que serviço de iluminação pública apenas pode ser financiado por receita de impostos, não podendo emenda ir de encontro com decisão do SFT. Conforme Regina Helena Costa, inclusive, o STF entende pela constitucionalidade da COSIP, que foi classificada como tributo ‘*sui generes*’.

6. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

6.1. Conceito de Obrigação Tributária

Conforme explica Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo. P. 128) o vínculo entre o fisco e os contribuintes não é uma vinculação simplesmente de poder, mas uma relação jurídica, sendo este vínculo, a constituição do objeto primordial do direito Tributário, assim configurando sua natureza obrigacional.

Portando o convívio entre Estado e Contribuinte gera uma obrigação, neste caso denominado de obrigação Tributária.

O nascimento da obrigação tributária, decorre de um acontecimento previsto em lei, com capacidade de incidir o tributo. Previsto em lei, pelo fato do direito tributário estar resguardado pelo princípio da legalidade, assim a lei expõe um acontecimento e confere a este, competência para dar origem a uma relação entre fisco e contribuinte.

Ainda de acordo com Hugo de Brito Machado, (MACHADO, Hugo. P. 128) o acontecimento ou fato, em direito tributário é denominado de fato gerador, da inicio a relação tributaria, que é o dever de alguém e o direito do Estado, sendo o dever e o direito resultados da incidência da lei.

Pode-se dizer que o fato gerador é o marco principal para se iniciar uma obrigação tributaria entre o estado e o contribuinte, que gera uma obrigação ao contribuinte, de preferência pecuniária e o direito de recolher ao estado, que se utilizar de diversas formas para requerer seu direito.

Salienta a autora Regina Helena Costa (COSTA, Regina p.197) que leis pertinentes ao instituto da obrigação tributária podem ser disciplinadas apenas por lei complementar, como dispõe artigo 146, inciso III, alínea “b”. Portanto, apenas lei complementar pode dispor sobre obrigação tributaria.

Existe obrigação principal e acessória. Obrigação tributaria principal, para a autora Regina Helena Costa, surge da ocorrência do fato gerador e visa sempre uma prestação pecuniária.

Desta formão brigação principal sempre será um compromisso de dar uma quantia em dinheiro, sendo seu objeto o pagamento de tributo ou penalidade, tem sua natureza patrimonial, pois sempre decorre de uma parcela do patrimônio do contribuinte.

Ainda a autora comenta que obrigação acessória decorre de ações do contribuinte no sentido de garantir a realização da obrigação principal.

Portanto, tem sua natureza não patrimonial, sendo uma obrigação de fazer, no sentido de informar, prestar esclarecimentos ao fisco. Conforme dispõe o artigo 113 do CTN:

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

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

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

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

Entende-se por prestação positiva a obrigação de emitir nota fiscal, declarar impostos, escriturar livros e etc. As prestações negativas significam que toda mercadoria deverá estar acompanhada de sua documentação fiscal.

Será aplicada penalidade tributaria, caso o sujeito passivo não cumpra com a obrigação acessória, dando origem a uma obrigação principal referente a esta penalidade. Obrigação acessória é dotada de autonomia.

Conforme dispõe Josiane Minardi (MINARDI, Josiane, Direito Tributário, 2016. P. 44) pessoa jurídica de direito publico será o sujeito ativo desta relação, e tem atribuição para pleitear a efetivação da obrigação tributária. Sujeito passivo, é aquele determinado á realização do pagamento do tributo ou da penalidade tributaria, podendo ser o responsável ou contribuinte.

A pessoa que pratica o fato gerador, tendo relação direta com o fato é o contribuinte. O responsável é quem tem relação indireta com o fato gerador e com isso a lei atribui á obrigação de pagar o tributo.

Regulamenta o CTN em seu artigo 124:

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.

Conforme o artigo a cima, ocorrendo interesse em comum na circunstancia que constitua o fato gerador do tributo, ou sempre que for determinado por lei, cabe solidariedade dos sujeitos passivos.

Assim Hugo de Brito Machado define obrigação tributaria (MACHADO, Hugo, p. 129):

“é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra particular um crédito.”

Portanto pode-se entender que obrigação tributaria é uma relação jurídica entre particular e o Estado, na qual o Estado tem o direito de cobrar do contribuinte uma prestação pecuniária ou informações sobre a arrecadação de tributos, cabendo ao contribuinte a sua realização ou se não, será lhe aplicado uma penalidade.

7. CRÉDITO TRIBUTÁRIO

7.1. Credito tributário no Código Tributário Nacional

O credito tributário decorre do surgimento da obrigação tributaria. Crédito tributário e obrigação tributária são coisas diversas, o credito tributário conforme artigo 139 do CTN decorre de obrigação e tem a mesma natureza desta.

“Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.”

Conforme Regina Helena Costa, dispõe que (HELENA, Costa. P.240) o pronunciamento do código não é pratico, em razão de propor que o credito surge em decorrência da obrigação, quando para a autora o crédito, junto ao debito, dão ensejo a própria obrigação. Este entendimento vem consubstanciado no fato de que o legislador adota que o credito tributário apenas tem existência após sua constituição pelo lançamento.

Corroborando com este entendimento de desvinculação entre obrigação e credito, dispõe o artigo 140 do CTN:

“Art.140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou eu excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.”

Desta forma, ainda a autora, comenta que esta redação é inapropriada, pois se o crédito decorre da obrigação tributária, não tem como suas modificações experimentadas, não afetar a obrigação tributária de origem. Portanto, as alterações do crédito tributário são decorrentes do vínculo obrigacional, e a depender de sua natureza, tem o condão de afeta-lo.

Conforme dispõe o artigo 141 do CTN:

“Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias”

Mais uma vez, o código tributário nacional, traz o entendimento de crédito e obrigação como algo separado, cabendo lembrar que quando se fala em constituição do crédito, esta se referindo ao lançamento.

Para Eduardo Sabbag o surgimento do crédito tributário ocorre através do lançamento do tributo, (SABBAG, Eduardo.P.757) como uma obrigação tributária “lançada” ou obrigação tributária em estado ativo. Dispõe o artigo 142 do CTN;

“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.”

Através do lançamento se constitui o crédito tributário, assim determinando a certeza e liquidez da dívida, portanto dando exigibilidade ao direito de exigir do fisco, caracterizando a obrigação tributária.

Nesse diapasão, Eduardo Sabbag dispõe (SABBAG, Eduardo, p.757) obrigação tributária, decorre da liquidez e exigibilidade do crédito tributário, que se dá através do lançamento.

Assim o crédito tributário é constituído com o lançamento da obrigação tributária que apenas decorre de um fato gerador, tendo sua exigibilidade a partir do lançamento.

Define Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo p. 181),

“O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).”

Assim, entende-se que é através do crédito tributário que se pode exigir do particular o tributo.

A autoridade administrativa é quem tem competência para realizar o lançamento do crédito tributário, ela que constitui o crédito. Mesmo quando ocorra o lançamento por homologação, que trata do lançamento a partir de informações pelo contribuinte, ela só terá validade após a homologação pela autoridade administrativa.

O lançamento tributário refere-se à data do acontecimento do fato gerador da obrigação e é regido pela lei vigente, como disposto no artigo 144 do CTN;

“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Existem em nosso ordenamento jurídico três espécies de lançamento, podendo ser de ofício, por declaração ou por homologação. Modalidades estas que será abordado no próximo tópico.

8. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

8.1. Conceito

Regina Helena Costa (COSTA, Regina, p. 242) disserta que após o nascimento da obrigação tributaria, através das hipóteses de incidência do fato gerador e, inserido o vínculo obrigacional, dando direito ao fisco de exigir o credito tributário e o dever do contribuinte de cumprir, necessita de uma formalização, para que de fato este tributo seja exigível, neste caso o Código denomina essa formalização como lançamento, assim após o lançamento, o tributo se torna exigível e sujeito a cobrança. Desta forma, o lançamento constitui o credito tributário.

O lançamento é um instituto peculiar, cabendo a lei complementar estabelecer normas gerais sobre sua matéria, conforme artigo 146,III,b da Constituição Federal

Desta forma, lançamento é um procedimento utilizado pela fazenda publica, que tem como objetivo a definição de uma divida tributaria, assim a tornando exigível para que possa ser cobrada pelo fisco.

8.2. Procedimento ou Ato administrativo

Para o melhor entendimento sobre a natureza jurídica e eficácia do lançamento, cabe o debate, sobre se o lançamento é constituído por procedimento ou ato administrativo.

Dispõe o artigo 142 do CTN sobre o conceito de lançamento:

“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.”

Para Regina Helena Costa (COSTA, Regina. p. 242) o procedimento administrativo é o agrupamento de praticas administrativas, seguindo uma ordem cronológica, visando a aplicação de um ato final.

Ato administrativo, é vinculado ao Poder Judiciário, tendo suas declarações poder jurídico imediato.

Ainda a autora, entende-se que lançamento de sua natureza de ato administrativo, porque realização da apuração do credito tributário nem sempre ira atender um seguimento de atos para identificar o contribuinte da obrigação tributaria.

Desta forma, quando o fisco dispõe de bastantes elementos que possa identificar o contribuinte, apenas com um ato pode dado a exigibilidade ao credito tributário e iniciar o processo de satisfação do credito tributário.

Portanto, cabe salientar, lançamento é atividade administrativa vinculada, sendo toda sua matéria regulada por lei.

8.3. Natureza jurídica

Para Hugo de Brito Machado (MACHADO, HUGO p.182) esta definição disposta no artigo 142 do CTN tem que ser analisada minuciosamente, pois contem duas impropriedades, sendo uma na parte que dispõe sobre calcular o montante do tributo devido, pois para o autor já existem tributos calculados, sendo eles denominado de tributos fixos na qual já se incluem valores referentes as penalidades pecuniárias, portanto o autor entende que no lançamento pode-se realizar o calculo do credito tributário ou realizar o montante do credito tributário por outros meios. Seu outro entendimento é que o credito tributário não se constitui com o lançamento, e que o fisco utiliza o lançamento apenas para aplicação das penalidades.

Portanto a autoridade administrativa, ao tomar conhecimento do fato gerador ou da inadimplência de uma obrigação acessória, tem a obrigação de realizar o lançamento do fato gerador. Então, através do lançamento tributário, o Estado terá direito ao credito tributário que será lançado através da autoridade administrativa na qual se tem uma relação de obrigação.

Para a doutrina, a natureza jurídica do lançamento já é pacificada, no sentido que o lançamento não gera o direito, tendo sua finalidade apenas declaratória,

Já o CTN tem o entendimento de que o lançamento é o mecanismo administrativo que defini o credito tributário, sendo que antes do lançamento existe a obrigação e após do lançamento da inicio ao credito tributário.

Hugo de Brito Machado (MACHADO, Hugo, p. 183), define a natureza jurídica do lançamento como responsável pela constituição do credito e declarativo da obrigação equivalente.

Desta forma, lançamento do credito tributário, tem sua natureza jurídica abrangida em duas modalidades, uma é constitutiva, no qual tem o condão de constituir o credito tributário, dando liquidez e certeza ao credito, e declaratória, na qual tem o objetivo de declarar a existência do credito tributário correspondente.

Com isso, dispõe o artigo 143 do CTN:

“Art. 143. Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.”

Quando ocorrem situações na qual o valor da base de calculo do tributo vem expresso em moeda estrangeira, se faz necessário a sua conversão em moeda nacional, sendo importante estabelecer qual a taxa de câmbio usada.

Para este artigo 143 do CTN, esta conversão devera usar a taxa de câmbio do acontecimento do fato gerador.

8.4.1. Modalidades de lançamento

O código tributário nacional, contando com a participação do contribuinte no apuramento e constituição do credito tributário, dispõe de três espécies de lançamento, o lançamento por homologação, também denominado como autolançamento, lançamento de oficio e lançamento misto ou por declaração.

8.4.2. Lançamento por homologação

Conforme Regina Helena Costa, esta modalidade de lançamento é uma técnica antiga de privatização da gestão tributaria (COSTA, Regina. P. 252). O aumento da população, majorou o numero de contribuintes, portanto forçando ao Estado

adotar um lançamento mais seletivo. Desta forma, o crédito tributário, tem sua apuração sob responsabilidade do sujeito passivo.

O código Tributário Nacional, dispõe em seu artigo 150, o lançamento por homologação ou autolancamento.

“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.”

Ainda comenta a autora, que o contribuinte, possuindo todas as informações para o apuramento do crédito tributário, efetua o pagamento que lhe achar devido, através do respectivo cálculo, porém esta obrigação somente será extinta após a homologação pelo sujeito ativo.

Para Regina Helena Costa, (COSTA, Regina. p.254) esta modalidade de lançamento não constitui autêntico lançamento, pois não é realizado pela

administração. Versa-se, de medida do contribuinte, que após análise do fisco poderá ser ou não homologada, que é uma ação estatal.

Desta forma lançamento por homologação ocorre quando o contribuinte leva as informações da declaração para o fisco, e se consolida apenas quando a Fazenda Pública verifica se as informações estão corretas. Esta modalidade de lançamento se caracteriza pela antecipação do sujeito passivo ao pagamento do tributo devido, sem antes consultar o fisco, posteriormente se a fazenda publica achar necessário, será instaurado o procedimento adequado para realizar o lançamento.

Os impostos que circulam bens ou serviços seguem esta modalidade de lançamento, ex. ICMS, IPI, ISS, II, IE.

A peculiaridade desta modalidade de lançamento está na realização do pagamento antecipado, o que diferencia das outras modalidades de lançamento.

Vale ressaltar, conforme disposto no art. 150 do CNT, se a lei não fixar o prazo à homologação, este será de cinco anos, contatos a partir do acontecimento do fato gerador. Passado este prazo sem manifestação da fazenda, o mesmo será considerado extinto.

8.4.3. Lançamento por ofício

Esta modalidade de lançamento, esta prevista no art. 146 do CTN:

“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.”

No lançamento de ofício, o fisco possui todas as informações necessárias para realizar o lançamento do tributo. O contribuinte, sujeito passivo, não participa da realização do lançamento, assim não necessitando de nenhuma informação de sua parte para apuração do crédito.

Exemplo de imposto que adotam esta modalidade de lançamento é o IPVA e IPTU. Esta modalidade foi muito utilizada no passado, porém hoje esta restrita a poucos impostos, diante da sistematização de lançamento por homologação.

Como já diz o nome, o procedimento é realizado unicamente pela fazenda pública, cabendo ao contribuinte a realização do pagamento ou questionamento pelos meios legais, conforme artigo 149 do CTN.

Porém este lançamento pode ser aplicado subsidiariamente as demais modalidades, sempre quando forem detectadas imperfeições em outras modalidades de lançamento, o fisco poderá realizar o lançamento de ofício para substituir ou completar, visando constituir o crédito tributário devido.

Comenta Regina Helena Costa que a revisão do lançamento, conforme dispõe art. 149, só poderá ser realizada enquanto não operar o instituto da decadência, que é uma modalidade de extinção do crédito tributário.

8.4.4. Lançamento por declaração

Conceito de lançamento por declaração vem exposto no Código Tributário Nacional, em seus artigos 147 e 148, dispõe;

“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.

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

O lançamento misto ou por declaração, definido pelo CTN, ocorre quando existe a cooperação do contribuinte, assim proporcionando a realização do lançamento. Neste caso o fisco depende do fornecimento de dados contidos com o contribuinte.

Desta forma cabe aos contribuintes prestar todas as informações necessárias para o fisco, e cabe ao fisco realizar a verificação dos dados recebidos,

analisando a ocorrência do fato e realizar o lançamento, notificar o sujeito para que possa efetuar o pagamento.

Esta modalidade, em razão das regras tributaria brasileira, praticamente não estão mais sendo utilizadas.

Conforme Regina Helena Costa, o art. 148 do Código Tributário Nacional, autoriza o lançamento de ofício, em substituição, nos casos de omissões nas informações prestadas pelo contribuinte.

9. PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para Paulo de Barros Carvalho,(CARVALHO, Paulo. p.434) após a notificação ao contribuinte sobre o lançamento do credito tributário, a fazenda Publica tem o prazo de cinco anos para ajuizar uma ação de execução fiscal visando a cobrança do credito. Após esse período sem a manifestação da fazenda através do instrumento processual adequado, ocorre o instituto da prescrição.

Começar a contar o prazo a partir da data de constituição do credito tributário, que o conhecimento do credito tributário pelo contribuinte, como dispõe o artigo 174 do CTN:

“Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II – pelo protesto judicial;

III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor

IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

Pode-se extrair deste artigo mencionado que a prescrição do credito tributário ocorre em cinco anos, assim perdendo o fisco o direito de cobra-lo do sujeito passivo, porém, ainda menciona que, o prazo para a prescrição esta suspensa

quando ocorre despacho de citação em execução fiscal, protesto judicial, protesto judicial ou qualquer ato que de ciência do fato ao contribuinte.

Para Regina Helena Costa (COSTA, Regina. P. 296) a prescrição é sinônimo de segurança jurídica, é um instituto vinculado a uma noção de perda de direito em razão da não realização deste por um período de tempo.

Preceitua Hugo de Brito Machado, o instituto da prescrição significa que a União tem um prazo de cinco anos para pleiteia o credito tributário, que tem o inicio da contagem do prazo a partir da constituição do credito tributário, desta forma, não respeitando o prazo legal, a fazenda publica não poderá mais cobrar o credito tributário do seu contribuinte.

Portanto, no direito tributário, a prescrição tem o significado de perda do poder da fazenda pública em cobrar o credito tributário nem na via administrativa nem através de ação de execução fiscal.

O instituto da prescrição desperta vários estudos importantes para o nosso ordenamento jurídico, como é o estudo do presente caso, no qual seja, o instituto da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, que será tratado em seguida.

10.PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

O processo administrativo fiscal, conforme dispõe a autora Regina Helena Costa (COSTA, Regina. P. 434) vem ganhando cada vez mais destaque na esfera jurídica. Isto porque, o processo administrativo e o processo administrativo fiscal são ferramentas de utilização da manutenção da justiça.

Também continua a autora, informando que apesar de não existir no nosso ordenamento jurídico, lei que expressa que disponha que primeiro tenha que se tentar solucionar o litigio através de processo administrativo, o processo administrativo tributário vem sendo utilizado com um filtro do poder judiciário, sendo um dos meios mais importantes de solução de litígios entre fisco e contribuintes. Por isso a importância da celeridade do mesmo.

Preceitua Hugo de Brito Machado, que o processo administrativo fiscal deve respeitar alguns atos e, ser regido de forma ordenada respeitando certas formalidades, assim visando o andamento processual adequado e respeitando o direito do contribuinte.

Conceituando processo administrativo ainda conforme o autor, no sentido amplo e estrito a união de atos administrativos visando reconhecimento pelo fisco, da relação jurídica da fazenda e contribuinte e, que este processo administrativo vise a cobrança do credito tributário.

Processo administrativo esta regulamentado pelo artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” que dispõe:

“(…)

XXXIV – São todos assegurados, independentemente do pagamento de taxas:

- a) O direito de petição aos poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder;”

Este direito de petição protege o direito do contribuinte em receber um posicionamento sobre o tema solicitado. É livre de taxas e está amparado pela Constituição Federal.

Também exposto no mesmo artigo, porem no inciso XXXV, no qual aborda sobre o principio da universalidade da jurisdição, dispõe:

“(…)

XXXV – a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;”

Sobre este inciso, comenta a autora Regina Helena Costa (COSTA, Regina. P. 434) que se trata do principio da universalidade da jurisdição. Porem ocorre jurisdição quando existe o triangulo, na presente matéria, Estado, contribuintes e Juiz imparcial, pois não é o que ocorre no processo administrativo fiscal, já que o julgador é ao mesmo tempo parte e juiz.

O inciso LIV e LV do mesmo artigo dispõe:

“(…)

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

Tudo para ser exigido de uma pessoa, deve respeitar o devido processo legal, no qual dá às partes o direito de provar, questionar, aquilo que está sob a lição. Antes do julgamento, nada pode ser feito, pois preceitua este inciso, que ninguém será penalizado sem antes se manifestar sobre o ato.

Ainda a autora, entende-se sobre devido processo legal, como direito de proteção à vida, liberdade, propriedade e o livre acesso à justiça.

O inciso LV dispõe:

“(…)

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;”

Este inciso é bem claro, no que tange ao contraditório, trata-se do direito de ter ciência do fato e de se manifestar sobre os atos do processo administrativo. Ampla defesa, significa o direito de defesa por todos meios legais amparado por lei, o contraditório está envolvido com a ampla defesa.

Por último, cabe analisar o inciso LXXVIII do mesmo artigo;

“(…)

LXXVIII – a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação.”

Portanto, fica bem claro que está determinado pela constituição federal que as administrações públicas devem respeitar um prazo razoável para dirimir a situação processual. Pois infelizmente não é o que ocorre, tornando a falta de respeito a este dispositivo objeto do estudo deste trabalho.

Desta forma, define a autora, processo administrativo fiscal sendo aquele que aborda sobre a demanda na via administrativa, referente a temas de direito material, sendo debatido a existência ou não da obrigação tributária.

11. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

11.1. Conceito

Para Marcos Rogério Lyro Pimenta (PIMENTA, Marcos. Revista Dialética de Direito Tributário. p 119) nota-se, através do direito positivo, que prescrição intercorrente acontece no processo administrativo e no processo de execução fiscal. Restando claro que não há que se falar em prescrição intercorrente em todo e qualquer caso envolvendo direito tributário, mas sim nesses processos específicos.

Ocorre a prescrição intercorrente, no processo administrativo fiscal, quando o órgão administrativo não realiza o julgamento do recurso administrativo ou da impugnação, deixando o processo inerte durante um período de lapso temporal. Desta forma, a prescrição intercorrente, conforme o autor, é a falta de legitimidade do direito do sujeito ativo de exigir o tributo contido no auto de infração, em razão da perda do prazo para a manifestação da autoridade competente.

Portanto, prescrição intercorrente pode ser definida como a perda do direito do ente Administrativo, em continuar cobrando aquele crédito tributário, que após interposição de impugnação ou recurso em fase administrativa ainda se encontrar em poder do ente responsável, que por descaso do mesmo, não foi realizado a análise do mérito durante o prazo de cinco anos. Desta maneira, ocorre a prescrição intercorrente, não podendo mais ser cobrado aquele crédito tributário, sendo considerado extinto para todos os efeitos tributários.

Entretanto, a prescrição intercorrente pode ser classificada como uma medida de segurança para o contribuinte, que através dela, pode se ver livre do descaso da Administração Pública, que por não respeitar esta prescrição, levam mais de dez anos sem julgar seus processos. Logo, este instituto vem como uma forma de proteção para o contribuinte.

11.2. Aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal

Sabe-se que há divergência quanto à aplicação. Uma parte da doutrina e jurisprudência tem o posicionamento de que a prescrição intercorrente não é cabível no processo administrativo fiscal, em razão da suspensão da exigibilidade do crédito tributário disposta no artigo 151, III, do CTN. Desta forma, não se fala em prescrição antes de julgar a demanda.

Comenta Marcos Rogério Lyrio Pimenta (PIMENTA, Marcos. P.120) que o entendimento desses doutrinadores é que com a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, através das impugnações e recursos administrativos, também suspende o prazo temporal para o instituto da prescrição intercorrente. Desta maneira, se a exigibilidade do crédito encontra-se suspensa, não podendo a administração exercer o direito de cobrar o que acha devido, não se pode conferir à Administração um estado de inatividade, até perdurar os efeitos da suspensão da referida medida de suspensão.

Portanto, ainda corroborando com o entendimento da impossibilidade da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, salientam que a impugnação ou recurso administrativo impede a marcação do prazo prescricional, não permitindo, assim, o início do supracitado prazo. Logo, não haveria como se vislumbrar a prescrição intercorrente.

O STF vem adotado este entendimento há algum tempo, que sem a constituição definitiva do crédito tributário, através da decisão de impugnação e recursos administrativos, não se pode dar início à contagem do prazo prescricional, como dispõe a EMENTA abaixo:

“EMENTA: - Prazos de prescrição e de decadência em direito tributário. - Com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário (art. 142 do C.T.N.). Por outro lado, a decadência só é admissível no período anterior a essa lavratura; depois, entre a ocorrência dela e até que flua o prazo para a interposição do recurso administrativo, ou enquanto não for decidido o recurso dessa natureza de que se tenha valido o contribuinte, não mais corre prazo para decadência, e ainda não se iniciou a fluência de prazo para prescrição; decorrido o prazo para interposição do recurso administrativo, sem que ela tenha ocorrido, ou decidido o recurso administrativo interposto pelo contribuinte, há a constituição definitiva do crédito tributário, a que alude o artigo 174, começando a fluir, daí, o prazo de prescrição da pretensão do fisco. - É esse o entendimento atual de ambas as turmas do S.T.F. Embargos de divergência conhecidos e recebidos”. (STF - RE: 94462 SP, Relator: Min. MOREIRA ALVES, Data de Julgamento: 06/10/1982, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 17-12-1982

Este entendimento também pode ser visualizado em julgados do STJ, em que se tem analisado diversas situações sobre o tema, conforme decisões abaixo:

“[...] O prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN só tem início com a decisão definitiva do recurso administrativo (Súmula 153 do TFR), não havendo que se falar, portanto, em prescrição intercorrente. (AGRESP nº 577808/SP) - O STJ fixou orientação de que o prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN só se inicia com a apreciação, em definitivo, do recurso administrativo (art. 151, inciso III, do CTN). (AGA nº 504357/RS) - Entre o lançamento e a solução administrativa não corre nem o prazo decadencial, nem o prescricional, ficando suspensa a exigibilidade do crédito. (REsp nº 74843/SP) [...] (STJ - EDcl no REsp: 645430 DF 2004/0026541-0, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 24/11/2004, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 17/12/2004 p. 457)”

“[...] Em relação ao tema da prescrição intercorrente, em sede de procedimento administrativo, pacífica a jurisprudência desta Corte no sentido de que a impugnação ou o recurso administrativo têm por efeito suspender a fluência do prazo prescricional, não sendo de se cogitar de prescrição intercorrente na via administrativa, ante a ausência de previsão normativa específica. [...] (STJ - AREsp: 79301 RS 2011/0190403-0, Relator: Ministra ASSULETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 29/04/2015) (Grifou-se)”

Neste mesmo diapasão, salientando a impossibilidade da ocorrência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, segue o posicionamento do Conselho de Contribuintes:

“Prescrição Intercorrente – A impugnação e o recurso suspendem a exigibilidade do crédito tributário. Não ocorre, portanto, a prescrição mesmo que entre essas petições e respectivas decisões haja um prazo superior a 5 (cinco) anos. Questão definitivamente superada face ao Acórdão CSRF/01-0.046, de 15 de janeiro de 1980. (...) (Recurso n. 007416, Primeiro Conselho de Contribuintes, Quinta Câmara, Rel. Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, Data da Sessão 16/09/99 – extraído do site www.conselhos.fazenda.gov.br)”

Portanto, para esta corrente, tem-se o entendimento de que a impugnação e o recurso administrativo tem o condão de evitar a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, pelo fato de só começar a contar o prazo para a prescrição a partir da decisão que define o processo administrativo. Contudo, não há unanimidade quanto ao entendimento deste assunto e, por isso, passa-se a analisar a possibilidade do instituto.

11.2. A importância da Ocorrência da Prescrição Intercorrente no Processo Administrativo Tributário

Vale ressaltar que não existe lei que trate sobre prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, este é um dos motivos que servem de base para as jurisprudências versarem sobre o entendimento da não aceitação da prescrição intercorrente no âmbito de administrativo fiscal. Contudo, esse posicionamento cai por terra quando se analisa sobre a importância da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Para o autor Marcos Rogério Lyrio Pimenta, (PIMENTA, Marcos. P.121), por exemplo, existe a possibilidade de ocorrer a prescrição intercorrente no processo administrativo tributário, sendo seu pensamento totalmente oposto da corrente primeiramente exposta. Assim, afirma que as medidas expostas no artigo 151, III, do CTN, não têm a capacidade de evitar a existência da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

Cabe salientar que prescrição intercorrente não é a mesma coisa que a prescrição disposta no artigo 174 do CNT, apesar de ter o mesmo efeito, qual seja a ausência de legitimidade da Administração em cobrar seu crédito. Isso porque, a prescrição intercorrente é justamente a aplicação da prescrição no curso do processo.

Ainda o autor, preceitua (PIMENTA, Marcos. P.121) que prescrição intercorrente, decorre da inércia da Administração Pública em providenciar as práticas necessárias para o andamento regular do processo administrativo, por um lapso temporal. Tempo este não definido por lei, assim não existindo um prazo para que a autoridade administrativa julgue os processos fiscais, desta forma, não se tem um prazo determinado por lei para a ocorrência de fato da prescrição intercorrente.

Portanto, o artigo 108, I do CTN, traz a possibilidade de que no caso de ausência de lei, pode-se por analogia aplicar-se a legislação tributária. Por conta desta possibilidade do uso da analogia, aplicando-se então a legislação tributária, no caso de ausência de lei expressa, entende o Autora possibilidade da aplicação do artigo 174 do CTN combinado com artigo 5º do Decreto n. 20.910/32.

Dispõe o artigo 174 do CTN “ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva (...)”. O artigo 5º do Decreto n. 20.910/32 regula sobre a prescrição quinquenal comenta que:

“Art. 5º - Não Tem Efeito De Suspender A Prescrição A Demora Do Titular Do Direito Ou Do Crédito Ou Do Seu Representante Em Prestar Os Esclarecimentos Que Lhe Forem Reclamados Ou O Fato De Não Promover O Andamento Do Feito Judicial Ou Do Processo Administrativo Durante Os Prazos Respectivamente Estabelecidos Para Extinção Do Seu Direito A Ação Ou Reclamação.”

O princípio da igualdade processual disposto no artigo 139, I do NCPC, informa que as partes da demanda devem ser tratadas de forma igualitária. Desta forma, se para o contribuinte em caso de negligência conforme artigo 5º acima citado, a norma não suspende o prazo para Administração cobrar seu crédito, portanto entende-se que a inércia do fisco em dar andamento e julgar um processo Administrativo fiscal também não tem o poder de suspender o seu prazo exigir.

Então, conforme autor Marcos Rogério Lyrio Pimenta (PIMENTA, Marcos, p. 122) se tem o pensamento de que a autoridade administrativa deverá ter um prazo de cinco anos para julgar a impugnação ou recurso administrativo, contados a partir do ingresso do mesmo, julgamento este, realizado através dos seus órgãos julgadores, que irá decidir sobre a exigibilidade do crédito tributário, sob pena de prescrever o seu direito de cobrar suposto crédito.

Assim, passando o prazo de cinco anos sem a devida resolução do mérito, e identificado que o processo continua inerte, por responsabilidade somente da

administração pública, deve-se ocorrer a prescrição intercorrente e ser extinto o processo. Isso é de extrema importância para garantir a segurança do contribuinte.

Desta forma, a falta de interesse da administração em promover as práticas necessárias para o normal andamento do processo administrativo, que é de sua competência, é circunstância suficiente para ser declarada a prescrição intercorrente, que é justamente a prescrição durante o processo.

Portanto, os requisitos para ocorrer a prescrição intercorrente é fornecido exclusivamente pela autoridade administrativa, pois a comprovação da falta de interesse de agir, deixando o processo administrativo tributário para por mais de cinco anos, é causa fundamental para a aplicação da prescrição intercorrente, assim, culpa exclusivamente da administração pública e não do contribuinte ou de terceiros.

Neste sentido, se tem decisão no Tribunal Federal de Recursos, que dispõe:

“Tributário. Prescrição Intercorrente. Inocorrência no Caso. Aplicação da Sumula nº 153.

I – A Egrégia 4ª Turma tem admitido a ocorrência de prescrição intercorrente, no caso de o procedimento fiscal ficar paralisado por mais de cinco anos, por culpa da administração. Todavia, o prazo de paralisação deve ser contado, sem suspensão nem interrupção, não se podendo, como na espécie, somar vários períodos decorrentes de paralisações diversas. Precedentes do TFR.

(...)

III – Apelação Provida.

(Apelação nº 92.001 – SP – (048196), DOU 19/12/85).”

Também neste mesma linha de pensamento, o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, assim decide:

“Imposto – Lançamento – Recurso – Exigibilidade Suspensa – Prazo Prescricional Intercorrente – Preliminar Acolhida.

O lançamento do crédito tributário importa a sua constituição definitiva. O recurso administrativo suspende a sua exigibilidade, interrompendo, por isto, a prescrição. Se porém, o aparelho fiscal não decide o recurso a tempo, deixando transcorrer espaço de tempo superior ao do prazo prescricional, ocorre a prescrição intercorrente.

(Embargos Infringentes na Apelação Cível 16.246 – Duque de Caxias - ° Grupo de Câmaras – Rel. Des. Orlindo Elias, in: Revista de direito Público, n. jan./mar. De 1983)”

O Superior Tribunal de Justiça, também já tem decisão no mesmo sentido, aceitando a prescrição intercorrente em sede de execução fiscal, segue:

“Tributário e Processo Civil. Execução Fiscal. ICMS. Impulsão Processual. Inércia da Parte Credora. Estagnação por mais de Cinco Anos. Prescrição intercorrente. Reconhecimento. Artigo 40 da Lei n° 6.830/80 e Artigo 174 do CTN. Precedentes do STJ e do STF.

I – A regra inserta no art. 40 da Lei n. 6.830/80, por ser lei ordinária, deve harmonizar-se com o art. 174 do CTN, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal e eternizar as situações jurídicas subjetivas.

II – Em sede de execução fiscal a inércia da parte credora em promover os atos de impulsão processual, por mais de cinco anos, pode ser causa suficiente para deflagrar a prescrição intercorrente, se a parte interessada, negligentemente, deixa de proceder aos atos de impulso processual que lhe compete.

III – Recurso Especial a que se nega provimento.

(Resp. 237079, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 11/09/2000).”

Portanto, esta mais que claro e já tem diversas decisões neste sentido, que a falta de interesse da administração em realizar os atos essenciais para o julgamento do processo administrativo fiscal, são elementos que caracteriza a prescrição intercorrente.

Desta forma, como comenta o Autor Pimenta (PIMENTA, Marcos. P.124) se tem definido que a constituição do crédito tributário se dá após o seu lançamento e não após a decisão administrativa. A doutrina vem sustentando que o artigo 151, III do CTN suspende o prazo prescricional, mas não é o que ocorre, pois pode-se extrair o entendimento de que este artigo não proíbe a prescrição intercorrente do processo administrativo tributário já que impõe a suspensão da exigibilidade do crédito tributário através de juntada de defesa administrativa.

Ainda comenta o autor, que o instituto da prescribibilidade nas relações jurídicas, é aceito na esfera tributária, pois comenta o artigo 109 do CTN que “ os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisas da definição , do conteúdo e do alcance de seus institutos (...)”, desta forma o direito tributário tem como base o direito privado, para dirimir qualquer dúvida no caso de ausência de legislação específica, portanto o artigo 178 do Código Civil dispõe que “é de quatro anos o prazo de decadência para pleitear-se a anulação do negócio jurídico(...)”, desta forma o direito positivo aceita e legisla sobre o princípio da prescribibilidade.

Porém, ocorre que a imprescribibilidade não é aceita na relação jurídica entre instituição fazendária e contribuinte, assim como de praxe, lesando o contribuinte de mais uma forma, sem nenhuma justificção este princípio não é respeitado na esfera tributária.

Comenta Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo. P. 434), que a prescrição tem o condão de desestimular a falta de interesse de agir de certas pessoas, não deixando ocorrer situações sem um posicionamento que venha resolver o fato por um grande lapso temporal, assim preservando direitos e deveres de ambas as partes envolvidas no litígio.

Portanto, o princípio da prescribibilidade é de extrema importância para a esfera jurídica tributária, pois visa a segurança dos direitos das partes, principalmente do contribuinte que é a parte que tem mais vulnerabilidade neste processo.

Desta forma, como dispõe Marcos Rogério Lyrio Pimenta (PIMENTA, Marcos. P.125) por mais um fundamento, a prescrição intercorrente deve ocorrer no processo administrativo fiscal, em razão do princípio da prescribibilidade das relações jurídicas, com fulcro no artigo 178 do Código Civil, e do princípio da segurança jurídica, assim evitando o descaso que ocorre atualmente por parte da fazenda nos processos administrativo fiscais.

Também, ainda comenta o autor, que temos que analisar o princípio da Oficialidade, que dá embasamento para aceitação da prescrição intercorrente no

processo administrativo tributário, este princípio determina que a movimentação processual deve ser feita sempre pelo ente estatal, independentemente de quem deu início ao processo, determinação exposta com fulcro no artigo 2º, inciso XII da Lei 9.784/99, que dispõe “ (...) impulsão de ofício do processo administrativo, sem prejuízo da atuação de interessados”.

Portanto, percebe-se que é de responsabilidade da administração pública proporcionar de forma contínua o andamento do processo até sua instância final, assegurando que o contribuinte não sofra com a desídia da administração pública, evitando a paralisação do processo administrativo tributário.

Neste sentido, o princípio da oficialidade, deve ser respeitado pelo ente administrativo, sendo atribuído ao processo administrativo fiscal aceitando a prescrição intercorrente.

Enfim, cabe destacar que o processo administrativo tributário tem que respeitar o direito de petição, que está disposto no artigo 5º, inciso XXXIV, alínea “a” da Constituição Federal, assim tornando o dever da administração de fornecer uma resposta um direito do contribuinte. Portanto comenta o autor Paulo Pimenta, que esta resposta deve ser rápida e efetiva, assim respeitando o princípio da eficiência do serviço público, que está disposto no artigo 37 da Constituição Federal, segue :

“Artigo 37 CF. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência (...)”

Portanto, a administração pública tem o dever de fornecer um serviço eficaz e com celeridade, visando o bem da coletividade, no caso em questão, dando um fim ao processo administrativo fiscal em certo período de tempo, ou se não, ocorrendo a prescrição intercorrente.

12. Conclusão

Portanto, pode-se concluir que a prescrição intercorrente tem fundamentos suficientes para ser incluída no processo administrativo tributário quando for comprovada a falta de interesse da Administração Pública em dar prosseguimento ao processo. Desta forma, visa-se modificar o modo que as Administrações Públicas vêm tratando os processos administrativos fiscais, os quais demoram diversos anos sem julgamento, trazendo transtornos aos contribuintes, que são os maiores prejudicados.

Este tratamento, fornecido aos contribuintes no processo administrativo fiscal, não pode continuar, sendo a prescrição intercorrente uma segurança para o contribuinte, que se encontra totalmente desamparado pela legislação. Desta maneira, através de diversos fundamentos jurídicos, a prescrição intercorrente deve ser aceita pelo nosso ordenamento jurídico, visando à melhoria da coletividade.

Assim, o presente trabalho visou o estudo da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, para tentar analisar um tema extremamente polêmico na atualidade, principalmente em razão da falta de legislação vigente. De modo que, apesar da jurisprudência versar sobre o afastamento do instituto, tornou-se perceptível com o presente trabalho que a instituição da prescrição intercorrente no processo administrativo tributário é de extrema importância, principalmente para os contribuintes.

Com isso, este trabalho abordou sobre o instituto da prescrição, visando a sua aplicação no processo administrativo tributário, analisando o posicionamento da jurisprudência e da doutrina majoritária, verificando tanto a aplicação do instituto como seu afastamento. Perpassou-se pelo caminho necessário para se chegar ao processo administrativo tributário, analisando a definição de direito tributário; a história da tributação; o conceito de tributos, imposto, taxas, lançamento do crédito tributário, obrigação tributária, crédito tributário.

Foi possível verificar que a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal possui muitas peculiaridades, que foram debatidas neste trabalho, de maneira sucinta, haja vista não ser o foco precípua do mesmo. De forma que, a inércia da Administração Pública, e a falta de interesse de agir, faltando assim o respeito com diversos princípios acaba gerando inúmeros prejuízos para os mais diversos contribuintes.

Conclui-se, então, que é fundamental a expansão do debate sobre a aplicação da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal, como uma forma de proteção para os contribuintes, que precisam de uma solução mais eficaz e

célere quanto ao processo administrativo fiscal. Tal conclusão foi possível através de muita pesquisa e reflexão sobre o tema, analisando os motivos de adequação, o ordenamento jurídico como um todo e os princípios constitucionais, que são de suma importância para os diversos ramos do direito.

Bibliografias

MACHADO BRITO, Hugo. Curso de Direito Tributário, 31ª edição. 2010. São Paulo – sp.

SABBAG, Eduardo, Manual de Direito Tributário, 3 edição. 2011. São Paulo – sp.

COSTA HELENA, Regina, Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. 6ª edição. 2016. São Paulo – sp.

MINARDI, JOSIANE, Direito Tributário – OAB. 4ª Edição. 2016.

CAMILOTTI RENATO, José, Direito Tributário – OAB 2 fase. 2011. São Paulo – sp.

CARVALHO BARROS, Paulo, Curso de Direito Tributário. 26ª edição. 2015. São Paulo – sp.

ATALIBA, Geraldo, Hipótese de Incidência Tributária, 6ª edição. 2010.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTARIO – 2013. São Paulo.

VADE MECUM – saraiva. 22ª edição 2016.

Jurisprudências do STJ e STF

