

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

DIREITO TRIBUTÁRIO

Ricardo Alexandre + Revisão DPU

- INTRODUÇÃO

- Exemplos de obrigações tributárias: pagar tributo (dar dinheiro), escriturar livros fiscais (fazer) ou de não receber as mercadorias sem os documentos fiscais (não fazer). Como se percebe, **nem sempre a obrigação tributária tem conteúdo econômico**. Existem diversas obrigações caracterizadas como um dever burocrático.

- OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL E ACESSÓRIA

- No direito civil, a coisa acessória presume a existência de uma coisa principal e segue seu destino. Em tributário não é assim:

OBRIGAÇÃO PRINCIPAL	OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA
Obrigações de DAR DINHEIRO : obrigação de pagar o TRIBUTO , JUROS e MULTAS .	Obrigações de FAZER ou NÃO FAZER . A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, PELO SIMPLES FATO DA SUA INOBSERVÂNCIA, CONVERTE-SE EM OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, RELATIVAMENTE À PENALIDADE PECUNIÁRIA.

- TEORIA DO FATO GERADOR

- **Imprecisão do CTN**, que trata como fato tanto a descrição abstrata prevista em lei (hipótese de incidência) quanto a situação concreta verificada no mundo (fato imponível).

- Art. 114: **O FG DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL É A SITUAÇÃO DEFINIDA EM LEI COMO NECESSÁRIA E SUFICIENTE À SUA OCORRÊNCIA.**

- Obs.: se está apenas definida em lei, a situação não é um “fato”, é uma **HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, previsão abstrata que pode vir a ocorrer no mundo**.

- Art. 113, §1º: **A OBRIGAÇÃO PRINCIPAL SURGE COM A OCORRÊNCIA DO FG**. Aqui efetivamente ocorreu o fato da vida, verificado no mundo concreto, alguns doutrinadores chamam de **FATO IMPONÍVEL**.

- Vamos utilizar a terminologia do CTN (FG = hipótese de incidência + fato imponível). Atenção: a banca pode usar a mesma terminologia ou diferenciar:



- Assim, hipótese de incidência não é um “fato da vida”, mas tão somente **uma descrição abstrata de comportamento que, verificado no mundo dos fatos (ocorrência do FG), terá como consequência o dever de pagar tributo (nasce a obrigação tributária)**.



- Revisão DPU: o FG é a realização concreta do evento previsto na norma. Logo, **há de existir uma norma jurídica (hipótese de incidência) e a ocorrência de um evento semelhante à norma (FG), para que esta incida sobre o fato e surja a obrigação tributária.** Nessa linha, o FG é a gênese da obrigação tributária.

- Revisão DPU: muito embora haja a distinção, para a doutrina, entre hipótese de incidência e FG, sendo a primeira (**hipótese de incidência**) a **previsão abstrata do fato imponible**, e a segunda (**FG**) a **ocorrência concreta do previsto na norma**, cabe ressaltar que em alguns concursos continua a valer a definição do art. 114 do CTN, que baralha os dois momentos, restringindo-os ao conceito simplista de FG: FG da obrigação principal é a situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

- **FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA**

FG da obrigação PRINCIPAL (art. 114)	FG da obrigação ACESSÓRIA (art. 115)
Situação definida em LEI como necessária e suficiente à sua ocorrência.	Qualquer situação que, na forma da LEGISLAÇÃO aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

- **“Na forma da legislação” compreende todos os atos normativos gerais e abstratos que versem sobre tributos e relações jurídicas a ele pertinentes. Assim, É POSSÍVEL A CRIAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS POR INTERMÉDIO DE ATOS INFRALEGAIS, sem obedecer à estrita legalidade.** Ex.: uma lei institui o IR e cria a obrigação de que os beneficiários de rendimentos anuais acima de determinado montante paguem certo valor a título de IR. O Presidente, no uso do seu poder regulamentar (art. 84, IV, da CF/88), pode estipular a obrigatoriedade de que o cálculo seja feito numa declaração a ser entregue ao Fisco.

- Revisão DPU: enquanto a obrigação principal decorre da lei, a obrigação acessória decorre da legislação tributária, podendo ser veiculada através de decretos, portarias etc.

- **O MOMENTO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR**

- O CTN divide os fatos geradores em 2 grupos:

SITUAÇÕES JURÍDICAS	SITUAÇÕES DE FATO
Já há norma, de outro ramo do direito, estipulando efeitos jurídicos para o mesmo fato. Ex.: os impostos sobre a propriedade (IPTU, ITR e IPVA) têm por FG situações jurídicas.	A situação, apesar de possuir relevância econômica, não é definida em qualquer ramo de direito como produtora de efeitos jurídicos. Ex.: o II tem por FG uma situação de fato.
<u>SALVO DISPOSIÇÃO DE LEI EM CONTRÁRIO, O FG OCORRE DESDE O MOMENTO EM QUE ESTEJA DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDA, NOS TEMPOS DE DIREITO APLICÁVEL.</u> Ex.: para saber quando o imóvel está definitivamente transferido, a resposta está na lei civil.	<u>SALVO DISPOSIÇÃO DE LEI EM CONTRÁRIO, O FG OCORRE DESDE O MOMENTO EM QUE SE VERIFIQUEM AS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS NECESSÁRIAS A QUE PRODUZA OS EFEITOS QUE NORMALMENTE LHE SÃO PRÓPRIOS</u> (art. 116, I) Ex.: no caso do II, a circunstância material a ser verificada é a efetiva entrada da mercadoria no Brasil.

- **Situações condicionadas** → considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento **FUTURO** e **INCERTO**. Para se definir o momento em que o FG se reputa perfeito e acabado, o CTN toma por base a classificação das condições em suspensivas e resolutórias:

CONDIÇÕES SUSPENSIVAS	CONDIÇÕES RESOLUTÓRIAS
Suspendem a eficácia do negócio jurídico a que foram apostas, de forma que a eficácia só surgirá com o implemento da condição. Ex.: o pai promete a doação de um imóvel quando (e se) a filha casar.	O seu implemento tem por efeito resolver o negócio jurídico que foi celebrado. Ex.: se o casal vier a se divorciar, o imóvel voltará a ser do pai. O implemento da condição é irrelevante.
Salvo disposição de lei em contrário , os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados desde o MOMENTO DE SEU IMPLEMENTO .	Salvo disposição de lei em contrário , os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados desde o MOMENTO DA PRÁTICA DO ATO OU DA CELEBRAÇÃO DO NEGÓCIO .

- **EVASÃO, ELISÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA**

ELISÃO	EVASÃO	ELUSÃO OU ELISÃO INEFICAZ
MEIOS LÍCITOS para fugir da tributação ou torná-la menos onerosa.	MEIOS ILÍCITOS para fugir da tributação ou torná-la menos onerosa.	SIMULAÇÃO para fugir da tributação ou torná-la menos onerosa.
ANTES do FG. Exceção: a elaboração da declaração do IR é posterior ao FG, mas é possível fazer que a incidência seja menos onerosa, escolhendo o modelo de declaração mais favorável para cada caso concreto (completa ou simplificada).	DEPOIS do FG. Exceção: quando contribuintes do ICMS emitem notas fiscais fraudulentas antes da saída da mercadoria do estabelecimento comercial.	ANTES OU DEPOIS do FG.

- **NORMA GERAL DE ANTIELISÃO FISCAL**

- Apesar de entender-se mais adequada a nomenclatura “antielusão”, a terminologia consagrada (e adotada nos concursos) é “**antielisão**”.

- **A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA PODERÁ DESCONSIDERAR ATOS OU NEGÓCIOS JURÍDICOS PRATICADOS COM A FINALIDADE DE DISSIMULAR A OCORRÊNCIA DO FG DO TRIBUTO OU A NATUREZA DOS ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, OBSERVADOS OS PROCEDIMENTOS A SEREM ESTABELECIDOS EM LEI ORDINÁRIA** (art. 116, parágrafo único, acrescentado pela LC 104/2001).

- Parte da doutrina considera inconstitucional a formulação de uma norma geral antielisiva no direito brasileiro. Por enquanto, a questão ainda está pendente, não havendo pronunciamento no STF. No concurso, é melhor presumir constitucional e seguir a literalidade do dispositivo.

- Perceba que existe autorização para que a autoridade administrativa desconsidere determinados negócios jurídicos, mas **não para que os desconstitua**.

- O dispositivo **carece de regulamentação legal**, pois é encerrado com a expressão “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. **Enquanto não editada a lei, não é possível a aplicação da norma geral de antielisão fiscal**.

- **ELEMENTOS SUBJETIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

1) **SUJEITO ATIVO** → é a **PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO** titular da competência para exigir o seu cumprimento.

- Lembrar que a **competência tributária (instituir o tributo) é indelegável, mas a capacidade ativa (arrecadar, fiscalizar e executar) é delegável a outra pessoa jurídica de direito público. A delegação da capacidade ativa muda o sujeito ativo do tributo.**

- A possibilidade de delegar a capacidade tributária a pessoas jurídicas de direito privado é controversa. Há quem aponte as contribuições sociais corporativas instituídas em favor das entidades sindicais (direito privado). Entretanto, o sujeito ativo da contribuição é a União, por intermédio do Ministério do Trabalho e Emprego, tanto que é ele que expede a certidão de dívida ativa. O problema é que o STJ sumulou que **“a Confederação Nacional da Agricultura tem legitimidade ativa para a cobrança da contribuição sindical rural”** (súmula 396). O DL 1.166/71 atribuía capacidade tributária ativa ao **INCRA**. Com a Lei 8.022/90, a atribuição foi devolvida à União, por intermédio da **Receita Federal**. A Lei 8.847/94 atribuiu a competência à **CNA**. E agora, de quem é a capacidade ativa? É pacífico que cessou a competência da Receita para cobrar a contribuição. Afirmar a capacidade ativa do INCRA seria reconhecer a repristinação tácita, o que é vedado. **Atribuir a cobrança à CNA seria atribuir capacidade ativa a pessoa jurídica de direito privado, o que está proibido pelo art. 7º do CTN.** Em 1998, **SRF e CNA firmaram convênio estipulando que esta passaria a cobrar a contribuição sindical rural.** O STJ ratifica essa competência da CNA, sem se manifestar sobre a compatibilidade da cobrança do tributo pela CNA com o art. 7º do CTN.

- Apesar da divergência, é melhor afirmar que **SOMENTE AS PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO PODEM FIGURAR NO POLO ATIVO** (CTN).

- O art. 120 do CTN prevê uma hipótese de modificação superveniente de sujeito ativo: **criação de novo ente federado por intermédio de desmembramento territorial de ente anteriormente existente.** A nova pessoa jurídica, além de aplicar a legislação do ente do qual se desmembrou até que crie a sua própria, **sub-roga-se nos direitos deste**, de forma a haver a **inovação subjetiva** na obrigação.

2) **SUJEITO PASSIVO** → é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (art. 122):

CONTRIBUINTE DE DIREITO	CONTRIBUINTE DE FATO
Pessoas que ocupam o polo passivo da relação jurídico-tributária, sendo obrigadas a efetivamente pagar o tributo ou penalidade pecuniária.	Pessoas que sofrem a incidência econômica do tributo, mesmo que formalmente não integrem a relação jurídico-tributária instaurada.

- **O consumidor, que compra mercadoria e arca com o ônus do ICMS, é o contribuinte de fato, enquanto o comerciante, que é o sujeito passivo da obrigação de recolher ICMS, é o contribuinte de direito.**

- Existem duas modalidades de sujeito passivo da obrigação principal: **contribuintes e responsáveis.**

O sujeito passivo possui **RELAÇÃO PESSOAL E DIRETA** com o FG? 

- SIM → **CONTRIBUINTE**
- NÃO → **RESPONSÁVEL**

- Se a pessoa que manifesta riqueza é a mesma a pagar o imposto, tal pessoa é contribuinte (**sujeito passivo DIRETO**). Se a pessoa obrigada por lei ao pagamento do tributo é diferente daquela que manifestou riqueza, apesar de estar vinculada ao evento definido em lei como FG, tal pessoa é responsável (**sujeito passivo INDIRETO**).

- Apesar de o CTN, no art. 121, parágrafo único, II, dizer que **a obrigação do responsável decorre de disposição expressa de lei**, a definição do contribuinte também tem que vir expressa na lei. Nessa linha, o STJ diz que o juiz não pode ampliar o conceito legal de sujeito passivo da obrigação tributária para abranger todo um grupo econômico de empresas e não apenas a pessoa jurídica que efetivamente pagou a maior o tributo devido (REsp 1.232.968).

- Art. 123: **salvo disposições de lei em contrário, as CONVENÇÕES PARTICULARES, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, NÃO PODEM SER OPOSTAS À FAZENDA PÚBLICA, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.** Ex.: a cláusula que responsabiliza o locatário pelo IPTU incidente sobre o imóvel durante o período de vigência do contrato é válida entre as partes, mas, em caso de inadimplemento, a Fazenda cobra o imposto do proprietário (contribuinte), cabendo a este, caso queira, ajuizar ação regressiva contra o contratante inadimplente.

- **SOLIDARIEDADE**

- **A SOLIDARIEDADE NÃO SE PRESUME, É SEMPRE DECORRENTE DE LEI** (art. 264 do CC).

- A solidariedade tributária é **SEMPRE PASSIVA (a repartição de competência tributária impede a existência de solidariedade ativa)**. Dois casos de solidariedade (art. 124 do CTN):

SOLIDARIEDADE DE FATO (art. 124, I)	SOLIDARIEDADE DE DIREITO (art. 124, II)
São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham INTERESSE COMUM na situação que constitua o FG da obrigação principal.	São solidariamente obrigadas as PESSOAS EXPRESSAMENTE DESIGNADAS POR LEI .

- O exemplo mais claro de “interesse comum” é a existência de mais de um proprietário: **se A, B e C são proprietários de um imóvel, o IPTU pode ser integralmente exigido de qualquer dos três.** Mesmo que A possua só 1% do imóvel, o Município pode exigir IPTU integralmente dele. Depois ele pode ajuizar ação regressiva para cobrar os 99%.

- **A SOLIDARIEDADE NÃO COMPORTA BENEFÍCIO DE ORDEM: NÃO EXISTE DEVEDOR PRINCIPAL. TODOS DEVEM O TOTAL DA DÍVIDA.**

- Salvo disposição em contrário, são **efeitos da solidariedade**:

O PAGAMENTO EFETUADO POR UM DOS OBRIGADOS APROVEITA AOS DEMAIS	A ISENÇÃO OU REMISSÃO DE CRÉDITO EXONERA TODOS OS OBRIGADOS, SALVO SE OUTORGADA PESSOALMENTE A UM DELES, SUBSISTINDO, NESSE CASO, A SOLIDARIEDADE QUANTO AOS DEMAIS PELO SALDO*	A INTERRUPÇÃO DA PRESCRIÇÃO, EM FAVOR OU CONTRA UM DOS OBRIGADOS, FAVORECE OU PREJUDICA AOS DEMAIS
---	--	---

* Se lei municipal prevê que deficientes são isentos do IPTU e só um dos coproprietários é deficiente, retira-se da relação jurídico-tributária esse deficiente e a parcela de valor que corresponderia à sua quota, continuando os demais devedores solidariamente responsáveis pelo saldo. É uma exceção.

- **CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA**

- Capacidade tributária passiva é a aptidão para ser sujeito passivo da relação jurídico-tributária. **Para que alguém seja considerado sujeito passivo, basta que a lei tributária assim o defina e que ocorra o FG da respectiva obrigação**, sendo irrelevantes as regras sobre capacidade segundo o direito civil.

- A capacidade tributária passiva **INDEPEND**e:

DA CAPACIDADE CIVIL DAS PESSOAS NATURAIS
Se uma criança é proprietária de um imóvel na área urbana, é contribuinte do IPTU.
DE ACHAR-SE A PESSOA NATURAL SUJEITA A MEDIDAS QUE IMPORTEM PRIVAÇÃO OU LIMITAÇÃO DO EXERCÍCIO DE ATIVIDADES CIVIS, COMERCIAIS OU PROFISSIONAIS, OU DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA DE SEUS BENS OU NEGÓCIOS
Se um auditor fiscal exerce a advocacia (ilicitamente), deve pagar imposto sobre os rendimentos porventura auferidos.
DE ESTAR A PESSOA JURÍDICA REGULARMENTE CONSTITUÍDA, BASTANDO QUE CONFIGURE UMA UNIDADE ECONÔMICA OU PROFISSIONAL
As pessoas jurídicas só existem a partir do registro de seus atos constitutivos. Assim, antes da regular constituição, as unidades econômicas ou profissionais não estão livres do pagamento dos tributos inerentes ao exercício de suas atividades, como o ICMS, o IPI, a COFINS e até o IRPJ. Na prática, a unidade não regularmente constituída não recolhe os tributos até porque não possui CNPJ. Todavia, se descoberta a situação irregular, devem os tributos ser cobrados na pessoa dos sócios.

- **DOMICÍLIO TRIBUTÁRIO**

- A regra é a **territorialidade**. O domicílio do sujeito passivo determina qual autoridade administrativa terá atribuição para cobrar-lhe tributo e em que ponto do território da entidade tributante tal sujeito deve ser procurado, caso se faça necessário.

- **Se a autoridade administrativa encaminhar notificação fiscal para endereço diferente do indicado pelo contribuinte, tal notificação é nula, restando configurada restrição ao direito de defesa.**

- O CTN estipula como regra básica para o estabelecimento do domicílio tributário a **ELEIÇÃO**, ou seja, a escolha do sujeito passivo. As regras do art. 127 são supletivas:

Regra geral: ELEIÇÃO		
Regras supletivas:		
PESSOAS NATURAIS	PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PRIVADO OU FIRMAS INDIVIDUAIS	PESSOAS JURÍDICAS DE DIREITO PÚBLICO
RESIDÊNCIA HABITUAL ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o CENTRO HABITUAL DE SUA ATIVIDADE	LUGAR DA SEDE ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o LUGAR DE CADA ESTABELECIMENTO*	Quaisquer de suas REPARTIÇÕES no território da entidade tributante.
Quando não couber a aplicação das regras acima, domicílio será o LUGAR DA SITUAÇÃO DOS BENS OU DA OCORRÊNCIA DOS FATOS QUE DERAM ORIGEM À OBRIGAÇÃO .		
Essa regra também se aplica quando a autoridade tributária recusar o domicílio eleito, caso perceba que este impossibilita ou dificulta a arrecadação ou a fiscalização do tributo .		

* O CTN adotou o **PRINCÍPIO DA AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS**. É possível a um estabelecimento individualizado, com CNPJ próprio, a obtenção de certidão negativa de débito, mesmo que a matriz ou outros estabelecimentos da mesma pessoa jurídica possuam débitos em



aberto. CNPJs diferentes caracterizam a autonomia patrimonial, administrativa e jurídica de cada um dos estabelecimentos, fato que justifica a expedição do documento de modo individual.

- Tem-se admitido a edição de leis restritivas do direito de escolha do sujeito passivo. Exemplo: a lei do ITR impôs como domicílio do contribuinte do ITR o **município de localização do imóvel**, vedando a eleição de qualquer outro.