

CONSIDERAÇÕES SOBRE DIREITO TRIBUTÁRIO

DOMITILA DUARTE ALVES¹

RESUMO

O objetivo do presente trabalho é tecer ao leitor noções gerais sobre direito tributário, de forma simples e objetiva, apontando conceitos elaborados pela doutrina sobre vários temas desde o fato gerador do tributo, a sujeição ativa e passiva, o lançamento tributário e os casos de suspensão e extinção do crédito tributário.

Palavras-chave: Direito Tributário. Noções Gerais.

¹ Procuradora Nível III do Município de Diadema. Especialista com pós graduação *latu sensu* em Direito Ambiental pela Wpós e pós graduação *latu sensu* em Direito Tributário pela Faculdade Internacional Signorelli.

SUMÁRIO

1. CONSIDERAÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.....	03
1.1.LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	06
1.2.SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	08
1.3.EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	10
2. CONCLUSÃO.....	15
3. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	15

1 CONSIDERAÇÕES GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O Direito Tributário trata da relação jurídica tributária existente entre o Estado e seus administrados sujeitos à tributação.

Inicialmente a lei descreve uma hipótese de incidência tributária e com a ocorrência do fato gerador do tributo, surge a relação jurídica tributária, correspondente em uma obrigação principal patrimonial e uma obrigação acessória não patrimonial, consistente em fazer.

Segundo Hugo De Brito Machado², a obrigação tributária pode ser definida como:

“ a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito passivo), 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 o particular um crédito.”

A obrigação tributária é composta dos seguintes elementos: fato gerador, sujeito ativo e sujeito passivo.

A Lei Tributária cria a descrição de um fato tributável – hipótese de incidência tributária, ocorrendo no mundo dos fatos o que a lei descreveu como hipótese de incidência tributária, surge o fato gerador da obrigação tributária e nasce a relação jurídica tributária.

O artigo 114 do Código Tributário Nacional define fato gerador como a situação definida em lei como necessária e suficiente para a ocorrência da obrigação principal.³

O Código Tributário Nacional em seu artigo 116 estabelece regras sobre o momento da ocorrência do fato gerador.⁴

² Curso de Direito Tributário, 125

³ Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

⁴ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

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

Tratando-se de uma situação de fato, desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais delas decorrentes e em se tratando de uma situação jurídica, desde o momento, em que esteja definitivamente constituída.

Dessa forma, havendo um negócio jurídico condicional, somente quando definitivamente constituída a situação jurídica considera-se ocorrido o fato gerador da relação tributária. De forma que, pendente uma condição suspensiva – evento futuro e incerto, somente ocorrerá o fato gerador com a implementação da condição. Ao passo que sendo uma condição resolutória, o fato gerador ocorre de imediato, a condição resolutória é irrelevante para o direito tributário.

O sujeito ativo da relação jurídica tributária, segundo o Professor Leandro Paulsen⁵ *“é o credor da obrigação, tendo as prerrogativas de editar normas complementares necessárias à fiscalização e à cobrança, exercer a fiscalização, constituir o crédito tributário mediante lançamento, inscrevê-lo em dívida ativa e exigir o seu pagamento, se necessário, mediante o ajuizamento da execução fiscal.”*

Não se confunde competência legislativa tributária, aquela estabelecida na Constituição Federal com a competência tributária para arrecadar, fiscalizar ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

Neste raciocínio para as pessoas jurídicas de direito privado podem ser atribuídas as funções ou encargos de arrecadar tributos

Celso Ribeiro Bastos⁶ sintetiza:

“Em síntese, temos que sujeito ativo da relação jurídico-tributária são aquelas pessoas, públicas ou privadas, que, por força de lei, podem tomar as medidas necessárias para o recebimento do crédito tributário. Não importa se elas mesmas ficarão com o produto da arrecadação ou se deverão entregá-lo às pessoas jurídicas com capacidade política das quais receberam a delegação.”

O terceiro elemento da relação jurídica tributária é o sujeito passivo.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁵ Curso de Direito Tributário completo, p.146

⁶ Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, p. 197

Segundo o artigo 121 do CTN o sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária.⁷

O sujeito passivo da relação tributária pode ser: o contribuinte: quando tenha relação pessoal e direta com o fato gerador ou o responsável tributário quando sem ser contribuinte, sua obrigação de pagar decorre de dispositivo expresso em lei.

O responsável tributário tem seu vínculo em virtude de lei, contudo, não tem relação pessoal e direta com o fato gerador.

Quanto aos sucessores o Código Tributário Nacional (artigo 131) atribui responsabilidade pessoal: ao adquirente, ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; aos sucessor e ao cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo autor da herança até a data da partilha ou adjudicação, limitada, ao valor do quinhão, legado ou meação; ao espólio, pelos tributos devidos pelo autor da herança até a abertura da sucessão.

O Código Tributário Nacional dispõe ainda sobre a responsabilidade por modificação da estrutura jurídica das empresas. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra, ou em outra, é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas (art. 132 do CTN).⁸

Por fim, no que tange a responsabilidade de terceiros, regulada no artigo 134 do Código Tributário Nacional, Celso Ribeiro Bastos⁹ *menciona a necessidade da existência de três elementos: intervenção do terceiro ao ato, ocorrência de alguma omissão cuja responsabilidade seja atribuída a terceiro e impossibilidade do fisco de cobrar o crédito tributário do próprio contribuinte.*

⁷ Art. 121 Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

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

⁸ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

⁹ Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, p.204

O professor Hugo de Brito Machado¹⁰ conclui em sua obra de direito tributário, a questão da responsabilidade de terceiros de forma resumida e conclusiva:

“A questão em exame pode ser assim resumida: (a) os sócios-gerentes, diretores e administradores de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, ou anônima, em princípio não são pessoalmente responsáveis pelas dívidas tributárias destas; (b) tratando-se de IPI, ou de imposto de renda retido na fonte, haverá tal responsabilidade, por força da disposição expressa do decreto-lei 1736/79; (c) relativamente aos demais tributos, a responsabilidade em questão só existirá quando a pessoa jurídica tenha ficado sem condições econômicas para responder pela dívida em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou violação da lei, do contrato ou do estatuto; (d) a liquidação irregular da sociedade gera a presunção da prática desses atos abusivos ou ilegais.”

1.1.LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O lançamento tributário é um ato administrativo que pode ser o resultado de um procedimento administrativo, e com este não se confunde. O lançamento constitui o crédito tributário.

Segundo Hugo de Brito Machado¹¹, pode-se utilizar o termo processo administrativo tributário em sentido amplo ou estrito:

*“Como geralmente acontece com as palavras ou expressões utilizadas na linguagem jurídica, a expressão *processo administrativo fiscal* pode ser usada em sentido amplo e em sentido restrito. Em sentido amplo, tal expressão designa o conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação fisco-contribuinte. Em sentido estrito, a expressão *processo administrativo fiscal* designa a espécie do processo administrativo destinada à determinação e exigência do crédito tributário ”*

¹⁰ Curso de Direito Tributário, p.165

¹¹ Curso de Direito Tributário,345

No sentido estrito da expressão “processo administrativo fiscal” temos o lançamento tributário. Com a ocorrência do fato imponible, o tributo nasce, mas ele não pode nem ser voluntariamente pago pelo contribuinte, nem muito menos exigido pela Fazenda Pública, sem a prática do ato administrativo de lançamento.

O lançamento consubstancia o crédito tributário declarando formal e solenemente quem é o contribuinte e quanto ele deve ao fisco. Com o lançamento, a obrigação tributária que já existia, mas que era ilíquida e incerta, passa a ser líquida e certa, exigível em data e prazos determinados. O tributo só ganha eficácia com a prática do ato administrativo de lançamento.

Na medida que o lançamento é um ato administrativo, ele também goza das presunções de veracidade e legitimidade, sendo que estas presunções são presunções *juris tantum*, ou seja, aceitam prova em contrário. O lançamento é um ato administrativo do tipo vinculado.

Conforme estabelece o artigo 142 do Código Tributário Nacional o lançamento tributário “ é 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.”

Caio Bartine¹² sintetiza o início do processo administrativo fiscal da seguinte forma:

“Dois são os instrumentos que podem ser utilizados pela Administração Pública para formalização de sua pretensão junto ao particular: a *notificação de lançamento* e o *auto de infração* (...) O início efetivo do processo administrativo fiscal se dá com a *impugnação administrativa* pelo particular”

A notificação do lançamento - é um ato administrativo que confere eficácia ao lançamento. É um ato externo ao lançamento. Para que esta notificação do lançamento valha, é preciso que o contribuinte a receba *in viso, in personae*, na própria pessoa do contribuinte.

¹² Direito Tributário, 245

Concordando com o lançamento tributário, o contribuinte efetiva o pagamento do tributo. Caso haja discordância, o contribuinte pode impugnar o lançamento tributário administrativamente, através de um processo administrativo interno, conforme preceitua o artigo 151, III do Código Tributário Nacional.

Segundo Hugo de Brito Machado:

“A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento.”

E acrescenta

“Uma vez constituído, o crédito tributário somente se modifica, ou se extingue, ou tem a sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode a autoridade administrativa dispensar o pagamento, nem as suas garantias, sob pena de responsabilidade funcional (artigo 141 do CTN.)”

1.2.SUSPENSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Embora o crédito tributário, por sua própria natureza seja exigível. A exigibilidade pode ser suspensa. A suspensão pode ser prévia, ou seja, antes da própria exigibilidade, como pode ocorrer nas reclamações e recursos administrativos, ou posterior.

As causas suspensivas do crédito tributário são também causas suspensivas do lapso prescricional. Ocorrendo uma delas, a Fazenda não tem direito de exercer a cobrança.

De acordo com o artigo 151 do Código Tributário Nacional, suspendem a exigibilidade do crédito tributário: a) a moratória; b) o depósito de seu montante integral; c) as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; e d) a concessão da medida liminar em mandado de segurança; e) a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; f) o parcelamento

A moratória consiste na prorrogação do prazo para pagamento da dívida e pode ter caráter individual ou geral. Quando concedida em caráter geral pelo ente público

competente para instituir o tributo, depende de lei autorizativa. Contudo, em caráter individual, a moratória é concedida por despacho da autoridade da administração tributária, autorizada por lei. A concessão da moratória em caráter individual não gera direito adquirido e pode ser revogada de ofício, segundo dispõe o artigo 155 do Código Tributário Nacional.

O depósito judicial do tributo também tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário e pode ser prévio, ou seja, antes da constituição definitiva do crédito ou posterior, após o lançamento tributário. O depósito não é obrigatório para discussão do crédito. Contudo, antes da constituição definitiva do crédito, o depósito exime o sujeito passivo do ônus da correção monetária.

As reclamações e recursos também suspendem a exigibilidade do crédito tributário, ou conforme doutrinadores, impedem a exigibilidade do crédito tributário.

O mandado de segurança é uma das formas do contribuinte se defender da cobrança indevida do tributo. E pode ser preventivo, diante da ameaça de tributo ilegal ou inconstitucional.

Segundo Hugo Machado de Brito:

“Em matéria tributária merece o mandado de segurança preventivo especial atenção. O parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional estabelece que “a atividade administrativa de lançamento é vinculado e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” Isto significa que, tendo conhecimento da ocorrência de um fato tributável, a autoridade administrativa não pode deixar de fazer o lançamento correspondente. Assim, editada uma lei criando ou aumentando tributo, desde que ocorrida a situação de fato sobre a qual incide, gerando a possibilidade de sua cobrança, desde logo é viável a impetração de mandado de segurança preventivo.”

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário na hipótese de concessão de medida liminar ou na concessão de tutela antecipada ou outras espécies de ações judiciais, constitui grande avanço introduzido pela Lei complementar 104/01, pois não fazia sentido

que a suspensão do crédito tributário fosse obtida tão somente por meio de liminar em mandado de segurança. Atualmente a liminar em qualquer ação judicial suspende a exigibilidade do crédito tributário e os procedimentos de cobrança pelo fisco somente podem ser iniciados ou continuados após a cassação da liminar deferida.

Já o parcelamento inserido no inciso VI do artigo 151 do Código Tributário Nacional pela Lei Complementar 104/01 é uma espécie de moratória, tanto é assim que o §2º do art. 155 orienta que se deve aplicar subsidiariamente ao parcelamento as disposições do CTN em relação à moratória.¹³

1.3.EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A extinção do crédito tributário somente pode ocorrer nos casos determinados em lei, pois é matéria de reserva legal.

A extinção do crédito tributário não implica necessariamente na extinção da obrigação tributária, pois em alguns casos, como de vício formal, é possível a revisão do lançamento. Assim a extinção do crédito tributário pode afetar, ou não, o direito de constituir novo crédito.

O artigo 156 do CTN arrola as formas de extinção do crédito tributário: a) pagamento; b) compensação; c) transação; d) remissão; e) decadência; f) prescrição; g) conversão do depósito em renda; h) o pagamento antecipado e a homologação do lançamento; i) a consignação em pagamento; j) a decisão administrativa irreformável; l) a decisão judicial passada em julgado; m) a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

O pagamento é a forma mais usual da extinção do crédito tributário. Havendo o pagamento de tributo indevido surge o direito à restituição¹⁴

¹³¹³ Artigo 155 A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multa

§2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

¹⁴ Artigo 165 do CTN – O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, á restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

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

A compensação tem como pressuposto duas relações jurídicas, sendo que o credor de uma é o devedor da outra e vice-versa. A compensação depende de lei específica e segundo o Professor Celso Ribeiro Bastos¹⁵ “ só se opera quando estiverem presentes os seguintes fatores : a) reciprocidade de obrigação; b) liquidez das dívidas; c) exigibilidade das prestações; d) fungibilidade das coisas devidas

A transação pressupõe a existência de um processo contencioso na via judicial e consiste em uma forma de extinção do crédito tributário, onde credor e devedor fazem concessões mútuas, visando à eliminação do litígio.

Trata-se de hipótese especialíssima, cuja característica é a reciprocidade de ônus e vantagens. Em razão do princípio da indisponibilidade dos bens públicos, é necessário lei específica autorizando a transação. (artigo 171 do Código Tributário Nacional)¹⁶

A remissão é o perdão da dívida, é a dispensa do crédito tributário, após o lançamento tributário e neste aspecto se difere da anistia. A remissão exige lei autorizativa e pode ser total ou parcial, tendo o Código Tributário Nacional estabelecido cinco hipótese de perdão da dívida, calcadas na análise da situação fática e econômica do sujeito passivo, da região onde se encontra e do sujeito ativo, conforme artigo 172 do Código Tributário Nacional.¹⁷

O pagamento antecipado e a homologação do lançamento é forma de extinção do crédito tributário nos lançamentos por homologação, quando o sujeito passivo antecipa o pagamento sem o prévio exame da autoridade administrativa e o Fisco posteriormente homologa expressa ou tacitamente.

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

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

¹⁵ Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário, ed. Saraiva, p. 218

¹⁶ Art. 171 do CTN – A lei pode facultar, nas condições que estabeleça, aos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária celebrar transação que, mediante concessões mútuas, importe em determinação de litígio e consequente extinção do crédito tributário.

Parágrafo único. A lei indicará a autoridade competente para autorizar a transação em cada caso.

¹⁷ Artigo 172. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

I – a situação econômica do sujeito passivo;

II – ao erro ou ignorância escusáveis do sujeito passivo, quanto a matéria de fato;

III – à diminuta importância do crédito tributário;

IV – a considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;

V – a condições peculiares a determinada região do território da entidade tributante.

A consignação em pagamento descrita no inciso VIII do artigo 156 do Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário consiste em uma ação ajuizada pelo devedor quando a recusa do credor em receber o valor do tributo. Após o julgamento procedente da ação, converte-se o valor consignado em renda. Julgada improcedente a ação cobra-se o crédito com correção e juros de mora, sem prejuízo de demais penalidades (artigo 164 do Código Tributário Nacional).

A decisão administrativa irreformável tem força vinculatória em relação ao Fisco,. Assim, se favorável ao contribuinte extingue o crédito tributário. Caso contrário, não impede que o contribuinte se socorra da via judicial, pois conforme estabelece o artigo 5º, inciso XXXV do Texto Constitucional, “ *a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.*”

A decisão judicial passada em julgado também extingue o crédito tributário, em razão da imutabilidade da prestação jurisdicional, que faz coisa julgada e do disposto no artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal. Se o crédito tributário já estava validamente constituído e a decisão judicial anular o lançamento tributário por vício formal, a obrigação sobrevive, podendo ensejar novo lançamento tributário adequado à decisão judicial respeitando-se o prazo de decadência. No caso do desfazimento do procedimento de constituição do crédito tributário extingue-se a obrigação tributária, haja vista que o lançamento não havia sido efetivado.

A obrigação tributária pode extinguir-se também com a dação em pagamento, ou seja, com a entrega de bem imóvel em pagamento do tributo, na forma e condições estabelecidas em lei pelo ente competente. A regra geral é o dever de pagar em dinheiro e em situações excepcionais o pagamento pode se dar mediante a entrega de bens imóveis.

Ressalta-se que o Código Tributário Nacional autorizou esta modalidade de extinção do crédito tributário, contudo, cabe a cada ente federativo, dentro de suas competências legislativas editar suas normas para possibilitar a extinção do crédito tributário pela dação em pagamento de bens imóveis.

Quanto à decadência e prescrição, vamos nos ater mais notadamente nestas duas formas de extinção do crédito tributário, por tratarem do assunto especificamente abordado no presente trabalho.

A decadência do direito de constituir o crédito tributário é tratada no artigo 173 do CTN¹⁸. Tanto a decadência como a prescrição tem em comum o decurso do prazo sem atuação. No caso da decadência a inércia do titular atinge o direito, extinguindo-o e no caso da prescrição a inércia no decurso do prazo atinge a ação.

Assim, a doutrina sintetiza a distinção entre decadência e prescrição como a perda do direito material ou do direito de ação pelo decurso do prazo.

No direito tributário, podemos distinguir prescrição e decadência do crédito tributário da seguinte forma: a decadência consiste na perda do direito de constituir o crédito tributário, ou seja a decadência impede o lançamento Tributário e a prescrição atinge o direito de propor a ação executiva de cobrança.

Portanto, o marco divisório entre decadência e prescrição tributária é a notificação do lançamento tributário. Antes da notificação do lançamento temos a decadência que impede a constituição do crédito tributário, e após a constituição definitiva do crédito tributário pelo lançamento pode ocorrer a prescrição da pretensão, haja vista o decurso de 5 anos e a inércia do Fisco.

A respeito, citamos José Jayme de Macêdo Oliveira¹⁹:

“O exercício de qualquer direito não é eterno. O tempo atua atingindo-o e exigindo a ação de seu titular. Certifica isso o aforismo latino dormientibus non succurrit jus. Nesse quadro, o instituto da decadência se positiva, ferindo o direito antes de seu uso, ou seja, comprometendo o seu próprio exercício. Já a prescrição alcança o andamento do direito, pressupondo o seu pleno exercício. , mas que, devido à imobilidade ou desinteresse do titular, torna o direito extinto pelo tempo.”

¹⁸ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

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

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

¹⁹ Código Tributário Nacional – Comentários, doutrina e Jurisprudência, 4ª edição. Editora Saraiva, 2008

A decadência tributário inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento deveria ter sido efetuado, nos casos em que não houve medida fiscal preparatória do lançamento.

Caso tenha ocorrido lançamento anterior anulado por vício formal, conta-se a decadência do crédito tributário da data que tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado²⁰

A discussão doutrinária quanto ao inciso II do artigo 173 do CTN cinge-se ao fato de que o referido inciso interrompe o prazo decadencial, pois se há discussão acerca do lançamento, é porque ele foi realizado e a existência de vício formal que o anulou permite a interrupção do prazo e nova contagem do prazo, por inteiro, beneficiando o Fisco.

O artigo 145 do CTN elenca as hipóteses de alteração do lançamento, uma das quais, prevista no inciso III do art. 145, é a revisão de lançamento, disciplinada no art. 149 do CTN. Assim, tanto a revisão do lançamento (inciso III do art. 145), quanto à impugnação do sujeito passivo (inciso I do art. 145) e o recurso de ofício (inciso II do art. 145), são hipóteses de alteração do lançamento.

Ora se a revisão, motivada por decisão administrativa, é admitida, porque não seria admitida a modificação por decisão judicial, numa hipótese em que apesar da declaração de inconstitucionalidade parcial da lei que fundamenta o lançamento tenha havido erro. (Hugo de Brito Machado).

Cabe destacar que em muitas decisões judiciais o Supremo Tribunal Federal tem explicitado o entendimento de que nos casos de vício material em razão da inconstitucionalidade parcial da lei que instituiu o IPTU com alíquotas progressivas é possível novo lançamento tributário com aplicação da alíquota mínima, ou seja, com o expurgo da progressividade. (RE391084- AgR-ED/RS)

Concluindo-se pela possibilidade de lançamento especial mesmo quando seja material o vício que tiver acarretado a declaração de nulidade do lançamento original,

²⁰ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

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

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

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

merece aprofundamento a questão referente à fixação do termo inicial para que o lançamento especial seja efetuado.

Como o inciso II do artigo 173, trata da anulação do lançamento anterior por vício formal, iniciando-se a contagem do prazo decadencial da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anterior.

Tratando-se de nulidade do lançamento anterior por vício material, podemos concluir que se aplica o inciso I do artigo 173 do CTN, ou seja, o início do prazo decadencial para novo lançamento tributário, visto a nulidade do lançamento anterior por vício material, se dá no primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2 CONCLUSÃO

O Direito Tributário estuda a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte. De forma simplista, o Estado com o poder dever de exigir o tributo e o contribuinte com o dever de pagar esse tributo.

A Constituição Federal tratou nos artigos 145 a 169 do sistema Tributário Nacional e na esfera infraconstitucional temos o Código tributário Nacional (Lei Complementar 5172/66, lei abrangente que disciplina esta relação entre Fisco e contribuinte.

O trabalho procurou tecer noções gerais sobre temas importantes no direito Tributário, balizado nos principais doutrinadores.

Procurando auxiliar o leitor com considerações iniciais desde o surgimento da obrigação tributária e seus elementos, passando ao lançamento tributário e abordando as causas de suspensão e extinção do crédito tributário.

Noções fundamentais aos estudiosos do direito e ao cidadão em geral.

3. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 9ª edição.

São Paulo: Saraiva, 2002.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª edição. São Paulo. Malheiros, 2012

MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Código Tributário Nacional*. 3ª edição. São Paulo. Atlas, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 33ª edição. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo. Malheiros.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo. Editora Saraiva. 7ª edição. 2013.