

TEORIA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS E PROCESSO TRIBUTÁRIO

GENEVIEVE ALINE ZAFFANI GRABLAUSKAS GOMES¹

RESUMO

O presente trabalho tem por escopo abordar tema de direito público, em especial o direito tributário, objetivando explanar, em linhas gerais, a teoria das obrigações tributárias, cujo teor inicia o estudo ao ramo do direito tributário propriamente dito, bem como o processo tributário, que delinea a conduta do administrador em utilizar mecanismos que possibilitem a arrecadação dos tributos não adimplidos de forma originária e regular, nos termos disciplinados na Lei. Examinando a doutrina e a legislação em vigor, serão verificados os aspectos gerais das obrigações tributárias e os principais procedimentos adotados pela Administração Pública ao fiscalizar as atividades econômicas que acarretem o pagamento de tributos, assim também a forma de concessão de benesses como o parcelamento de débitos.

Palavras-chaves: Direito Tributário. Obrigações Tributárias. Processo Tributário. Artigo 113 do Código Tributário Nacional. Lei nº 6.830/1980. Lei Federal nº 9.784/1999.

¹Procuradora Nível III do Município de Diadema, Especialista em Direito Municipal e Políticas Públicas.

SUMÁRIO

Introdução	03
Teoria das Obrigações Tributárias.....	04
Processo Administrativo Tributário.....	09
Processo Judicial Tributário.....	11
Considerações finais.....	13
Referências Bibliográficas.....	14

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por escopo abordar tema de Direito Tributário, direcionado ao estudo introdutório desse ramo do direito público, notadamente afeto à teoria geral das obrigações tributárias e, num segundo momento, ao exame do processo tributário.

Nesse âmbito, intenciona-se apresentar os contornos jurídicos do assunto, por meio de considerações acerca dos elementos caracterizadores das obrigações tributárias, quais sejam, o conceito de obrigação tributária, as espécies de obrigações, suas características, os sujeitos que participam e concorrem para sua efetivação, dentre outros aspectos relacionados à própria tributação.

No que se refere à importância do processo tributário, necessário estabelecer, num contexto primitivo, que os entes federativos têm competência para instituir tributos. Nesse lume, devem possuir um mecanismo para recebimento de receita acaso o contribuinte não cumpra suas obrigações de forma regular. Todavia, em que pese a fundamental necessidade do ente público arrecadar dinheiro para a execução de seus misteres, não se pode afastar os princípios que norteiam o Direito Tributário, em especial os princípios da legalidade, da finalidade, da motivação, da razoabilidade, da proporcionalidade, da moralidade, da ampla defesa, da segurança jurídica e, acima de tudo, do interesse público.

Pretende-se, diante do breve exposto, promover uma inteligência perfunctória dos temas abordados, visando a uma explanação geral das obrigações tributárias e do processo tributário sob o enfoque do ordenamento jurídico pátrio.

TEORIA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS

O Direito Tributário é um conjunto de normas jurídicas de direito público que disciplinam a atividade da administração pública em instituir, arrecadar e fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias de seus contribuintes. É o ramo do Direito que estabelece as competências tributárias para cada um dos entes políticos na Constituição Federal, e delimita quais e quantos são os impostos federais, estaduais e municipais. Consiste, na verdade, em um direito de natureza obrigacional, proporcionando um levantamento pecuniário entre os jurisdicionados, porém, disciplinado sobre a base dos princípios do Estado Democrático de Direito.

As diretrizes atinentes à divisão de competência entre os entes da Federação para instituir tributos, a responsabilidade de arrecadá-los e a respectiva repartição de receitas, estão estatuídas na Constituição Federal, em seu Título VI, denominado “Da Tributação e do Orçamento”. O Código Tributário Nacional, por sua vez, tendo sido recepcionado pela Carta Magna, abarca a legislação infraconstitucional que regulamenta, em linhas gerais, as limitações constitucionais ao poder de tributar e eventuais normas que não se revistam de auto-aplicatoriedade para efetivação dos direitos previstos constitucionalmente.

Partindo-se da premissa de que a tributação tem como mote principal a arrecadação de tributos, necessário o estabelecimento de relações jurídicas de naturezas distintas entre pessoas que têm o dever de pagar ou cumprir obrigações correlatas e o poder público responsável pela instituição dos tributos. Dessas relações se originam as obrigações tributárias.

Pode-se conceituar a obrigação tributária como sendo uma relação jurídica entre o credor (Fisco) e o devedor (contribuinte ou responsável), instituída por lei e submetida aos princípios e normas do Direito Tributário, tendo como objeto prestações de dar, de fazer e de não fazer.

Assim define a obrigação tributária Hugo de Brito Machado:

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 o particular um crédito.
(MACHADO, 2012, p. 125).

O artigo 113 do CTN classifica as obrigações em principais e acessórias. As primeiras exsurtem com a realização do fato gerador, tendo por escopo o dever de pagar certa quantia ao fisco, vale dizer, são dotadas de cunho patrimonial. Extinguem-se juntamente com

os créditos dela decorrentes. Estão sob reserva legal absoluta, ou seja, dependem necessariamente de lei para a definição e delimitação de seus aspectos.

As obrigações acessórias, por seu turno, consistem em obrigações secundárias, de natureza instrumental, envolvendo prestações de fazer e não fazer instituídas no interesse da arrecadação e da fiscalização tributárias. Estão sob reserva legal relativa. Nesse lume, devem ser criadas por lei, podendo ser detalhadas pelo Poder Executivo. Muito embora intituladas acessórias, tais obrigações guardam autonomia em relação à regra matriz de incidência do tributo. Mesmo pessoas imunes ou isentas da obrigação principal podem ser obrigadas ao cumprimento de deveres formais, como se verifica da normatização insculpida nos artigos 175, parágrafo único e 194, parágrafo único, do CTN. (PAULSEN, 2013, p. 137).

Impende registrar que, na hipótese de descumprimento de uma obrigação acessória, ela converte-se em obrigação principal no que tange à cobrança da penalidade pecuniária.

O início da obrigação tributária ocorre quando o contribuinte pratica um determinado ato descrito em lei, que se enquadre em situação capaz de fazer surgir a necessidade de pagamento do tributo.

A previsão abstrata, contida na lei, da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar a obrigação de pagar é denominada hipótese de incidência. A lei deve disciplinar a descrição do fato que dá nascimento à obrigação tributária.

A concretização dessa regra matriz de incidência no plano fático é o fato gerador. Determinada ação do contribuinte, se prevista em lei como situação que ocasione a obrigação de pagar tributo, gerará o real dever de adimplir prestação pecuniária ao Fisco.

O fato gerador pode ser classificado quanto ao momento de sua ocorrência – critério temporal-, podendo ser considerado instantâneo quando consistir em fato isolado que ocorra num determinado momento plenamente identificável, como a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial (IPI). Quando a situação jurídica se perpetuar no tempo, como a propriedade de um imóvel, o fato gerador é considerado continuado. O denominado fato gerador de período é aquele composto por diversos fatos considerados em conjunto, como os rendimentos anuais de pessoa física. (PAULSEN, 2013, pp. 141,142).

De se ressaltar, por oportuno, que o fato gerador terá natureza vinculada quando se referir a tributo que dependa da atividade estatal, como no caso das taxas. Não serão vinculados os fatos geradores que guardem relação com a atividade de contribuinte, como o fato de ser proprietário de veículo automotor (IPVA).

Além da previsão da hipótese de incidência, a lei deverá estipular a delimitação geográfica da eficácia dessa regra matriz. Via de regra, o limite territorial fica adstrito aos limites espaciais do ente federativo que institui o tributo. Nesse diapasão, tributos municipais devem ter a ocorrência de seu fato impositivo dentro do perímetro territorial daquele município. Entretanto, em relação especificamente aos impostos IPTU (municipal) e ITR (federal), que incidem sobre imóveis localizados em um mesmo município, a diferenciação se dará pela localização do imóvel objeto do tributo em zona urbana ou rural, devidamente preceituado em lei municipal, de acordo com as diretrizes traçadas no artigo 32, §1º, do CTN. Esse será o critério utilizado para se recolher o imposto à União ou ao Município.

Outra situação que poderia ensejar conflito de competência tributária em razão do aspecto espacial é a incidência do imposto sobre serviços (ISS), visto que a lei não teceu minúcias a esse respeito. Todavia, o posicionamento do STJ segue a regra de que compete ao município onde ocorreu a efetiva prestação do serviço, e não o local da sede do estabelecimento de quem o prestou, consagrando-se, portanto, o princípio da territorialidade.

No tocante ao critério pessoal, a lei deverá preceituar quem são os dois pólos da obrigação tributária, quais sejam, pólo ativo (credor ou Fisco) e o pólo passivo (contribuinte ou responsável).

O sujeito ativo da relação tributária é o credor da obrigação, é o titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, aquele que possui competência para editar normas atinentes à fiscalização, à cobrança, à constituição do crédito mediante lançamento, à inscrição em dívida ativa e ao ajuizamento de ação executiva fiscal. Configura-se, na verdade, pessoa jurídica de direito público. A condição de sujeito ativo nem sempre garante ao ente público a destinação da receita arrecadada por força do tributo, como ocorre com as contribuições devidas ao SENAI, cuja personalidade jurídica é de direito privado.

O pólo passivo é personificado, em regra, na figura do contribuinte, a quem compete recolher o tributo, vale dizer, prestar seu objeto. Também compõe o pólo passivo o responsável tributário, o qual participa da relação tributária em virtude de expressa disposição legal, colaborando com a Administração Pública, no intuito de simplificar, facilitar ou garantir a arrecadação. Tal sujeição passiva indireta pode se perpetrar de duas maneiras: por substituição ou por transferência. Na primeira hipótese, o dever de pagar tributo surge para o substituto desde a ocorrência do fato gerador, como é o caso do empregador, por ocasião da retenção do imposto de renda na fonte. Para a sujeição passiva indireta por transferência, o

dever de pagar o tributo nasce vinculado ao contribuinte propriamente dito, transpassando-se para o responsável após a ocorrência de um fato novo. Essa transferência pode se consolidar por três modos: por solidariedade, quando duas ou mais pessoas são coobrigadas a pagar o mesmo tributo (IPTU sobre condomínio de bem indivisível); por sucessão, quando o contribuinte inicial deixar de existir (IPTU – contribuinte falecido, a responsabilidade será dos herdeiros); e por responsabilidade legal, quando há a incumbência de fiscalizar o recolhimento do tributo (ITBI, tabelião deve observar se no momento do registro da escritura o contribuinte recolheu o tributo devido).

A norma tributária impositiva, que veicula a obrigação tributária, abrange, outrossim, o aspecto quantitativo, apresentando critérios para cálculo do montante devido. Para obtenção desse valor, deve-se observar dois fatores: a base de cálculo e a alíquota.

A expressão econômica do fato gerador do tributo configura a base de cálculo, devendo a norma que institui o tributo fazer referência a uma realidade economicamente quantificável, de modo a orientar e distinguir a espécie do tributo. Desta feita, a grandeza econômica deve guardar pertinência direta com o aspecto material da hipótese de incidência. Um exemplo da correlação dessa grandeza econômica com a essência do tributo é o valor venal do imóvel para apuração do importe a ser pago de IPTU. A base de cálculo, repita-se, deve ser fixada de maneira a confirmar a materialidade da hipótese de incidência. Trata-se, portanto, de elemento essencial na identificação do tributo, sobre o qual se aplica a alíquota para se alcançar como resultado o valor do tributo correspondente. (MACHADO, 2012, pp. 138,139).

Nos termos lecionados por Roque Antonio Carrazza, base de cálculo é a dimensão da materialidade do tributo. É ela que dá critérios para mensurar o fato impositivo tributário. Possui duas funções: quantificar a prestação do sujeito passivo com a ocorrência no mundo fenomênico do fato impositivo e confirmar a natureza jurídica do tributo. (CARRAZZA, 2012, pp. 281/285)

Tendo em vista que é vedado o confisco no ordenamento jurídico pátrio vigente, fato que se concretizaria se o valor exigido recaísse diretamente na totalidade do bem correspondente à base de cálculo, há que se aperfeiçoar o importe devido com a aplicação de um índice de fracionamento incidente sobre essa grandeza econômica. O valor a ser recolhido pelo contribuinte deve advir, em regra, da aplicação de percentual sobre o valor da base de cálculo. Esse percentual é a alíquota.

A alíquota pode ser fixa, variável ou progressiva. A alíquota fixa é utilizada para o cálculo do tributo sem observar o valor do objeto tributado, permanecendo com mesmo percentual, independentemente da base de cálculo.

Geralmente aplicam-se alíquotas variáveis em função da essencialidade ou não do produto tributado, como ocorre com itens supérfluos, os quais terão percentual acentuado, face aos produtos com maior relevância social que, por consequência, terão percentual diminuto.

As alíquotas progressivas aumentam ou diminuem em função da expressividade da base calculada. O imposto sobre a renda, por exemplo, caracteriza-se, dentre outros aspectos, pela previsão legal de alíquotas maiores quanto maior for a renda do contribuinte. Trata-se, na verdade, de instrumento de aplicação do princípio da capacidade contributiva, consoante disciplina o artigo 145, §1º da Carta Magna, cujo teor indica que, *sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.*

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO

Na lição de Hugo de Brito Machado, processo administrativo fiscal consiste no *conjunto de atos administrativos tendentes ao reconhecimento, pela autoridade competente, de uma situação jurídica pertinente à relação Fisco/contribuinte*. O processo administrativo fiscal destina-se a regular a prática dos atos da Administração Pública e do contribuinte no que se pode chamar *acertamento da relação tributária* (MACHADO, 2012, p. 459).

O Código Tributário Nacional não fixa regras específicas ao procedimento administrativo fiscal, apenas limita-se a determinar que os atos sejam documentados e que seja estabelecido prazo para exercício da fiscalização, não se ocupando, exatamente, do procedimento propriamente dito.

Nesse diapasão, cada ente político deve disciplinar o processo administrativo fiscal relativo aos tributos que administra.

Em que pese a ausência de legislação específica a respeito do tema para ser aplicada em âmbito nacional, ou seja, válida a todos os entes da Federação, há que se observar as formalidades essenciais à garantia dos direitos do administrados, como agir nos termos da lei e respeitar o direito ao contraditório e ampla defesa, assegurando, outrossim, a publicidade de seus atos, aplicando transparência à Administração Pública.

Impende ressaltar que a atividade exercida pela autoridade competente na condução do processo administrativo tributário deve ser sempre vinculada, afastando-se por completo qualquer margem de discricionariedade.

De acordo com o artigo 196 do CTN, a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. Conclui-se, pois, que o procedimento administrativo fiscal deve ser informado pelo princípio documental, devendo ser autuado consoante um processo judicial.

Na esfera da Administração Pública Federal vigora a Lei Federal nº 9.784/1999, cujo teor define regras em caráter geral, de aplicação subsidiária a outros procedimentos administrativos já consolidados e específicos, veiculados em outras normatizações. Em âmbito estadual e municipal, cada ente estabelece seu próprio processo administrativo fiscal.

Adotando um critério objetivo para classificação das espécies de processo administrativo tributário, Hugo de Brito Machado assim os classifica em:

- determinação e exigência do crédito tributário, que se destina à constituição do crédito tributário e respectiva cobrança amigável, culminando no lançamento do tributo;
- consulta, cuja finalidade se presta a esclarecer dúvidas de contribuintes acerca da interpretação da lei tributária, incidente sobre fato concreto ou mera hipótese;
- repetição de indébito, quando há pagamento supostamente indevido de tributo e o contribuinte pretende reaver a quantia paga por via administrativa;
- parcelamento de débito, incentivado pelo Fisco para estimular o adimplemento da obrigação tributária, e;
- reconhecimento de direitos, que objetiva a formalização de isenções e imunidades que dependam de manifestação da autoridade competente.

As decisões proferidas em processo administrativo tributário podem se sujeitar a recurso hierárquico, passando pelo crivo de autoridade superior àquela que decidiu de forma motivada primitivamente. Registre-se, por oportuno, que não se pode afastar o exame da questão, muito embora sedimentada em sede administrativa, pelo Poder Judiciário, conforme previsão constitucional (art. 5º, XXXV, CF/88).

PROCESSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO

O processo judicial tributário, ante a ausência de legislação específica, é regido pelo Código de Processo Civil, salvo nas hipóteses de execução fiscal e cautelar fiscal, as quais se disciplinam por instrumento normativo próprio.

O exaurimento da questão na esfera administrativa não constitui condição para ingressar em juízo. Todavia, o ajuizamento de ação judicial pelo contribuinte importa em renúncia ao poder de recorrer administrativamente, bem como em desistência de recurso administrativo acaso interposto, nos termos insculpidos no artigo 38 da Lei Federal nº 6.830/80, cujo teor trata das execuções fiscais.

As ações podem ter iniciativa do contribuinte e da Administração Pública. As ações de iniciativa do contribuinte consistem em: ações anulatórias de lançamento tributário, ações declaratórias, ações de consignação em pagamento, ações de repetição de indébito, mandados de segurança, ações rescisórias e reclamações ao STF.

Merecem destaque à análise, dada sua importância, as ações a seguir.

A ação anulatória de lançamento tributário, proposta com a finalidade de se anular o procedimento administrativo de lançamento, consubstancia-se em processo de conhecimento e segue o rito ordinário.

Dotada de mesma natureza e mesmo rito, a ação declaratória difere da anulatória no que se refere ao pedido, que aqui se consagra na declaração de existência ou inexistência de uma relação jurídica, produzindo tal decisão efeitos mais amplos que aqueles afetos à ação anulatória.

A ação de consignação em pagamento, por sua vez, mostra-se necessária quando há recusa de recebimento da obrigação pelo Fisco, subordinação de recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal ou exigência do mesmo tributo por pessoas diferentes.

Justifica-se a propositura de ação de repetição de indébito quando o adimplemento da obrigação foi a maior ou indevido, objetivando a restituição daquilo que foi pago indevidamente.

O mandado de segurança é garantia constitucional, devendo ser impetrado quando se pretende atacar ato lesivo ou ameaça de sua prática, em matéria tributária.

No que se refere às ações propostas pelo ente público, há possibilidade de ajuizamento de: ação de execução fiscal, cautelar fiscal, ação rescisória e ação anulatória de decisão administrativa favorável ao contribuinte.

A ação executiva fiscal, disciplinada pela Lei nº 6.830/80, é a espécie de processo judicial de iniciativa do ente público de maior incidência e relevância. Por intermédio da ação de execução fiscal, a Fazenda Pública cobra seus créditos (tributários ou não), desde que inscritos em dívida ativa, garantindo a presunção de sua liquidez, certeza e exigibilidade. A defesa do contribuinte poderá ser exercida mediante oposição de embargos à execução, após garantia do juízo, ou por intermédio de exceção de pré-executividade.

De forte cunho didático é a definição elaborada por Hugo de Brito Machado a respeito da ação de execução fiscal:

A ação de execução fiscal é o instrumento que a ordem jurídica oferece à Fazenda Pública para haver seus créditos – vale dizer, para forçar seus devedores ao pagamento de suas dívidas, sejam tributárias ou não, desde que estas tenham sido apuradas regularmente e estejam inscritas como Dívida Ativa.(MACHADO, 2012, p. 481).

Leandro Paulsen, por seu turno, bem define essa possibilidade de cobrança judicial exercida pelo Fisco:

A ação de execução fiscal é via processual adequada para o sujeito ativo da relação tributária, munido da Certidão de Dívida Ativa (CDA) como título executivo extrajudicial, buscar a satisfação compulsória do seu crédito perante o sujeito passivo, seja contribuinte ou responsável tributário. A execução fiscal também se presta para a cobrança da dívida ativa não tributária. (PAULSEN, 2013, p. 351).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante de todo o exposto e apresentadas, em linhas gerais, as principais questões afetas às obrigações tributárias na legislação em vigor, conclui-se que a finalidade de se disciplinar a matéria ora analisada se consubstancia na otimização da arrecadação ao ente público, propiciando-lhe o cumprimento de suas metas para a melhor consecução dos serviços públicos e também para assegurar a dignidade da pessoa humana, evitando o confisco ou algum modo arbitrário na cobrança de tributos, favorecendo, por conseguinte, a ordem, a segurança jurídica e o bem estar da coletividade.

No que se relaciona ao processo tributário, sua importância está estritamente ligada à consolidação da justiça, evidenciada por intermédio dos meios (administrativos e judiciais) pelos quais o contribuinte pode se defender de cobranças indevidas e a Administração Pública pode viabilizar e fortalecer sua arrecadação, buscando contemplar, acima de tudo, o interesse público.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Brasília. Senado Federal, 2013.

_____. *Constituição Federal (1988)*. Brasília. Senado Federal, 2013.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva. 23ª Edição. 2010.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva. 14ª Edição. 2013.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. Porto Alegre. Livraria do Advogado. 5ª Edição. 2013.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo. Saraiva. 5ª Edição. 2013.