

**FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**  
**FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE**

**DA INTRANSMISSIBILIDADE DA MULTA FISCAL**  
**NA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA**

Renato Aparecido Teixeira

Presidente Prudente/SP  
Outubro/2002

**FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”**  
**FACULDADE DE DIREITO DE PRESIDENTE PRUDENTE**

**DA INTRANSMISSIBILIDADE DA MULTA FISCAL**  
**NA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA**

Renato Aparecido Teixeira

Monografia apresentada como requisito parcial de Conclusão de Curso para obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do Prof. Osvaldo Santos de Carvalho.

Presidente Prudente/SP  
Outubro/2002

**DA INTRANSMISSIBILIDADE DA MULTA FISCAL  
NA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA**

Monografia de Conclusão de Curso  
aprovada como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Oswaldo Santos de Carvalho  
Orientador

José Maria Zanuto  
Examinador

Rodrigo Casarini Franjotti  
Examinador

Presidente Prudente, 7 de dezembro de 2002.

Os olhos têm dois ofícios: ver e chorar; e mais parece que os criou Deus para chorar que para ver, pois os cegos não vêem e choram.

Pe. Antonio Vieira

## **Agradecimentos**

A Deus.

A Gilberto, Marlene, Juciane e  
Patrícia.

A Osvaldo.

## RESUMO

A presente pesquisa objetivou de maneira específica perquirir acerca da eventual responsabilidade dos sucessores tributários por multas fiscais irrogadas ao sucedido.

Nesse diapasão, foi estudado, por primeiro, além do sistema tributário constitucional, todo o deslinde da dinâmica tributária, enfatizando o instituto do tributo.

Posteriormente, foi analisada a natureza jurídica da multa fiscal, para que a conclusão ao final apontada fosse cientificamente válida e eficaz, porquanto condizente com a epistemologia jurídica e com a índole de cada um dos institutos em questão.

Por conseguinte, o tema sob enfoque foi submetido ao crivo da legislação vigente, precipuamente, ao princípio da personalização da pena consagrado pela Constituição Federal e com os artigos referentes ao tema, constantes do Código Tributário Nacional.

Portanto, utilizando-se do método dedutivo, pretendeu-se abordar a possibilidade ou não do Fisco poder exigir dos sucessores tributários o valor referente às multas fiscais aplicadas ao antecessor, quando da ocorrência da sucessão tributária.

Palavras-chaves: multa fiscal, sucessão tributária, tributos, Constituição Federal, Código Tributário Nacional, Princípio da Personalização da Pena, intransmissibilidade da sanção.

## **ABSTRACT**

The present research had as its objective in a specific manner to investigate the eventual liability of the tax successor because of fiscal fines inflicted to the succeeded.

In this level, it was studied, first of all, besides the national tax system, all the tax dynamic development, giving emphasis to the tax institute.

Afterwards, it was analyzed the juridical nature of the fiscal fines, so the conclusion pointed in the end is efficient and valid scientifically, inasmuch as consonant with the juridical epistemology and with the character of each institute in interrogation.

Consequently, the theme under focus was submitted to the ruling legislation sieve, mainly, to the principle of penalty personalization consecrated by the Federal Constitution and with the dispositions regarding to the theme that are recorded in the Internal Revenue Code.

Therefore, using the deductive method, it intended to approach the state treasury possibility or no possibility of being able to requiring from the tax successors the value regarding to fiscal fines applied to the antecessor, when the tax succession occurs.

Key-words: fiscal fine; tax succession; taxes; Federal Constitution; Internal Revenue Code; Principle of penalty personalization; punishment intransmissible.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>2 SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL</b> .....	13
<b>2.1 Considerações Gerais</b> .....	13
<b>2.2 Princípios constitucionais tributários</b> .....	13
2.2.1 Princípio da legalidade tributária .....	14
2.2.2 Princípio da Irretroatividade.....	15
2.2.3 Princípio da Anterioridade.....	16
2.2.4 Princípio da Isonomia ou Igualdade.....	18
2.2.5 Princípio da vedação ao confisco.....	19
2.2.6 Princípio da capacidade contributiva.....	20
2.2.7 Princípio da Liberdade de Tráfego.....	21
<b>2.3 Competência Tributária</b> .....	21
2.3.1 Competência privativa.....	23
2.3.2 Competência comum.....	24
2.3.3 Competência residual.....	25
2.3.4 Competência extraordinária.....	25
2.3.5 Competência especial.....	26
<b>2.4 Imunidades tributárias</b> .....	27
2.4.1 Imunidade recíproca.....	30
2.4.2 Imunidade especial.....	31
2.4.3 Imunidade específica.....	33
<b>3 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS ACERCA DOS TRIBUTOS</b> .....	34
<b>3.1 Noção financista de tributo</b> .....	34
<b>3.2 Noção jurídica de tributo</b> .....	35
<b>3.3 Espécies tributárias</b> .....	36
3.3.1 Imposto.....	38
3.3.2 Taxas.....	39
3.3.3 Contribuição de melhoria.....	42
3.3.4 Empréstimo compulsório.....	43
3.3.5 Contribuições especiais.....	45

<b>4 DINÂMICA TRIBUTÁRIA</b> .....	47
4.1 Fase pré-jurídica.....	47
4.2 Criação do tributo.....	47
4.3 Fato Gerador.....	48
4.4 Obrigação tributária.....	49
4.5 Lançamento tributário.....	50
4.6 Crédito Tributário.....	53
<b>5 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA</b> .....	59
5.1 Considerações iniciais.....	59
5.2. Sujeito passivo tributário.....	61
5.2.1. Contribuinte.....	62
5.2.2 Responsável tributário.....	62
5.2.2.1. Substituto tributário.....	63
5.2.2.2. Sucessor tributário.....	66
5.2.2.3. Responsável tributário em sentido estrito.....	68
5.3 Sujeito passivo da obrigação acessória.....	70
<b>6 MULTA FISCAL</b> .....	72
6.1. Introdução.....	72
6.2 Conceito e necessidade de sanção.....	73
6.3 Sanções tributárias e multa fiscal.....	74
6.4 Natureza jurídica da multa fiscal.....	76
6.4.1 Teoria da natureza civil da multa fiscal.....	76
6.4.2 A natureza específica da multa fiscal.....	78
6.4.3 A natureza ambivalente da multa fiscal (punitiva-indenizatória) .....	80
6.4.4 A natureza penal da multa fiscal.....	81
6.5 Princípios jurídicos reguladores da multa fiscal.....	83
6.5.1 Princípio da legalidade.....	84
6.5.2 Princípio da interpretação mais favorável.....	85
6.5.3 Princípio da ampla defesa.....	85
6.5.4 Princípio da retroatividade benigna.....	86
6.6 Elementos da multa fiscal.....	87
6.6.1 Conduta.....	87
6.6.2 Tipicidade.....	88
6.6.3 Antijuridicidade.....	88
6.6.4 Culpabilidade.....	89

<b>6.7 Sujeição ativa e passiva na multa fiscal</b> .....	92
6.7.1 Sujeito ativo.....	92
6.7.2 Sujeito passivo.....	93

## **7 DA INTRANSMISSIBILIDADE DA MULTA FISCAL NA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA** .....

94

<b>7.1 Breve recapitulação da matéria esposada</b> .....	94
<b>7.2 Ligeiro esboço introdutório acerca da matéria</b> .....	95
<b>7.3 Principais posicionamentos doutrinários atinentes à questão da transmissibilidade das multas fiscais na sucessão tributária</b> .....	96
7.3.1 Corrente da intransmissibilidade da multa fiscal.....	96
7.3.2 Corrente da transmissibilidade da multa fiscal.....	97
7.3.3 Corrente da transmissão condicionada da multa fiscal.....	97
<b>7.4 Da posição adotada e dos primeiros equívocos existentes nos posicionamentos que propugnam pela transmissibilidade da multa fiscal</b> ..	98
<b>7.5 Dos argumentos determinantes da intransmissibilidade da multa fiscal ao sucessor tributário</b> .....	99
7.5.1 Da impossibilidade de transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários por força da Constituição Federal.....	100
7.5.2 Da impossibilidade de transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários por força do Código Tributário Nacional.....	101

## **8 CONCLUSÃO**.....

116

## **9 BIBLIOGRAFIA**.....

117

## 1 INTRODUÇÃO

A diversidade de opiniões consiste, indubitavelmente, em uma das riquezas do Direito.

Entretanto, da diversidade decorre a controvérsia, e desta, o estímulo ao pesquisador para que realize uma observação acurada e minuciosa, tendente a apontar soluções plausíveis e eficazes em relação ao objeto que escolheu pesquisar, para, dessa forma, colocar sua opinião ao lado das outras que existem, colaborando para a riqueza da ciência jurídica.

A questão da responsabilização dos sucessores por sanções tributárias cominadas aos antecessores é desses assuntos que suscitam opiniões diversas e polêmicas intermináveis, seja na doutrina ou na jurisprudência, sendo, extrema de dúvidas, um dos assuntos mais controvertidos e angustiantes do direito tributário.

Portanto, como dito alhures, estabelecida à controvérsia, originado o estímulo necessário à pesquisa.

Vale ainda ressaltar que a questão envolve aspectos assaz relevantes na sociedade moderna, confrontando interesses de ambos os lados.

Destarte, torna-se desnecessário tecer considerações acerca da ressonância social de assuntos que pertinem ao aspecto patrimonial-econômico, mormente à sociedade contemporânea. Eis o interesse dos particulares.

Da mesma forma, não é preciso muito esforço para perceber a sanha estatal de arrecadar dos particulares quantias cada vez maiores. Eis o lado do Fisco.

Nesse sentido, constata-se o surgimento de um conflito, oriundo da colidência dos interesses do Estado (maior arrecadação) com os interesses dos particulares (preservação do patrimônio financeiro), ressaltando, inclusive, alguns mais extremistas, ser o bolso a parte mais sensível do homem.

Dessa assertiva, ressoa, no mundo fático, a importância da pesquisa do tema eleito.

Sob o prisma científico, a relevância da pesquisa está em apontar ao tema escolhido, soluções condizentes com a ciência jurídica, preservando-se a supremacia da Constituição Federal (que consagra o princípio da personalização da pena) sobre as demais leis, estribada na ótica positivista em que se estrutura nosso ordenamento jurídico, visando assim assegurar a coerência e a integração que deve existir entre os diversos ramos do Direito.

Além do mais, a pesquisa busca apontar soluções capazes de assegurar a preservação de princípios e predicados da própria Justiça (como a equidade, por exemplo), que são superiores ao direito positivado.

## **2 SISTEMA TRIBUTÁRIO CONSTITUCIONAL**

### **2.1 Considerações Gerais**

Considerando-se que o ordenamento jurídico pátrio estrutura-se de forma positivista, pautando-se por uma hierarquia de leis, inegável o fato de ser a Constituição Federal, dentro desse referido sistema, o diploma legal de maior relevância, porquanto informa, valida e fundamenta às outras leis.

O direito tributário nacional encontra, por óbvio, seu fundamento e validade na Constituição Federal, precipuamente, no conjunto de normas tributárias constitucionais, denominado sistema tributário constitucional, que regula e confere eficácia jurídica a todas as outras leis tributárias que, necessariamente, dele decorrem, e que por isso, não podem dissonar da Lei Constitucional sob pena de afronta à hierarquia legal que permeia todo o ordenamento jurídico nacional.

### **2.2 Princípios constitucionais tributários**

Todo o conhecimento científico estrutura-se em princípios que se harmonizam entre si para, assim, nortear, reger e orientar todo o conteúdo daquele conhecimento.

Os princípios formam a base indissolúvel e indissociável de toda ciência.

Na seara jurídica, os princípios são anteriores às leis e por elas não podem ser afastados, justamente, porque toda a construção jurídica é edificada sob a estrutura basilar dos princípios jurídicos.

Assim, não podem os princípios ser contrariados nem pelo próprio sistema e muito menos pelo legislador ou pelo intérprete ou aplicador da lei, pois, ressalte-

se, constituem a estrutura desse sistema e são, ao mesmo tempo, os seus vetores.

Como já mencionado, a Constituição Federal abarca algumas normas tributárias que formam o chamado sistema tributário constitucional. Dentre essas normas destacam-se os princípios constitucionais tributários que alicerçam o direito tributário pátrio, orientando e balizando a atividade seja do legislador, do intérprete ou mesmo do aplicador da lei tributária.

Em suma, como já acentuado por Hugo Brito Machado, os princípios não são uma norma qualquer, mas uma norma que se distingue das demais pela importância que tem no sistema jurídico.

Por isso, é cediço que a desobediência a um princípio é muito mais grave do que a desobediência a uma norma.

### **2.2.1 Princípio da legalidade tributária**

Remontando suas origens na Magna Carta, outorgada por João Sem Terra no ano de 1215, e tendo como escopo principal a garantia da segurança jurídica, de acordo com o princípio da legalidade tributária, os poderes tributantes não podem exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça (art. 150, I, CF/88).

Tal limitação é uma explicitação e especificação de uma outra norma constitucional segundo a qual "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei" (art. 5º, II, CF/88).

Assim, exige-se que a instituição ou majoração de qualquer tributo seja consubstanciada em lei no sentido estrito que esgote não apenas a definição do tributo, mas todos os seus elementos caracterizadores (sujeito passivo, fato gerador, alíquota, base de cálculo, etc), pois o legislador constitucional determinou a observância da tipicidade cerrada em relação à matéria tributária.

Conforme o magistério de Hugo de Brito Machado<sup>1</sup>:

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre Fisco e contribuinte.

O princípio comporta algumas exceções, mas apenas aquelas estabelecidas na própria Constituição Federal (artigo 153, § 1º), facultando ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos referentes à importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários.

Afora tais exceções, portanto, que se referem unicamente à majoração de tributo mediante o aumento de alíquota, em todos os demais casos é vedado aumentar ou criar tributo, sem lei que o estabeleça.

### **2.2.2 Princípio da Irretroatividade**

As leis tributárias, como é peculiar da natureza das leis de acordo com mandamento insculpido na própria Magna Carta (art. 5º, XXXVI), em regra, não retroagem.

Dessa forma, consoante o princípio da irretroatividade, fatos anteriores que futuramente venham a ser definidos como fatos geradores de tributo não podem ser atingidos pela lei nova que os transporta para o mundo jurídico, pois os efeitos

---

<sup>1</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. Revista dos Tribunais, São Paulo, p.14, 1989.

da lei tributária são supervenientes à sua elaboração. Certeza e segurança jurídica são predicados ínsitos ao princípio ora analisado.

Contudo, em matéria tributária, também há retroatividade para benefício do contribuinte, nos termos taxativamente previstos no artigo 106 do Código Tributário Nacional.

### **2.2.3 Princípio da Anterioridade**

Ao lado da necessidade de lei em sentido estrito para a criação ou aumento de tributos, o legislador constitucional determinou que a lei que cria ou aumenta tributo deve ser anterior ao exercício financeiro de sua cobrança.

Entende-se como exercício financeiro o período do ano civil compreendido de 1º de janeiro a 31 de dezembro, nos termos definidos pela Lei nº 4.320/64.

É importante não confundir o princípio da anterioridade com o princípio da anualidade tributária.

O princípio da anualidade tributária significa que nenhum tributo pode ser exigido ou aumentado se não houver a prévia autorização no orçamento anual. Assim, além da exigência de lei anterior, o novo tributo deveria estar previsto na lei orçamentária. Este princípio constou originalmente da Constituição de 1946 (art. 141, § 34, 2ª parte) e foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18/65, sendo revigorado na Constituição de 1967, e novamente revogado pela Emenda Constitucional nº 01/69.

A partir de então vige o princípio da anterioridade, com a redação do artigo 150, III, b, da Constituição Federal.

O princípio da anterioridade tributária comporta algumas exceções. A primeira delas refere-se a sua não aplicação aos impostos de importação de produtos estrangeiros; exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a

títulos ou valores mobiliários; imposto extraordinário de guerra ou sua iminência (art. 153, I, II, IV e V e 154, II, CF/88).

Também em relação ao empréstimo compulsório e às contribuições sociais, a Constituição Federal determina a aplicação do princípio da anterioridade apenas a determinados casos.

No empréstimo compulsório instituído "para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência" (art. 148, I, CF/88), não se exige obediência ao princípio. O mesmo não se pode afirmar do empréstimo compulsório instituído no caso de "investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional" que se sujeita expressamente ao princípio (art. 148, II, CF/88).

No que tange as contribuições sociais para a seguridade social, o princípio da anterioridade possui lapso temporal próprio, vigorando com prazo especial de noventa dias.

É denominada "noventena", ou seja, tais contribuições somente podem ser exigidas decorridos "noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b (art. 195, § 6º, CF/88).

Às demais contribuições sociais previstas no artigo 149 da Constituição Federal, o princípio da anterioridade aplica-se pelo seu interregno comum.

#### **2.2.4 Princípio da Isonomia ou Igualdade**

Segundo o princípio da isonomia, inserido no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal), é vedado que se estabeleça tratamento desigual (não isonômico), entre contribuintes que se encontrem em situação de equivalência.

Consagra ainda, o aludido princípio, a proibição de qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte, independentemente da denominação jurídica conferida aos seus rendimentos, títulos ou direitos.

À evidência, a igualdade em questão trata-se de igualdade formal (caráter hipotético), de igualdade perante a lei, como já mencionado no "caput" do artigo 5º, da própria Constituição Federal.

Assim, somente é caracterizada infração a esse princípio quando houver supressão do hipotético caráter de igualdade que deve revestir a lei.

Contudo, mais do que a mera igualdade formal é consenso que deve ser buscada a igualdade real ou material, conforme a clássica lição do magistral Rui Barbosa, que defendia tratamento igualitário em relação aos iguais e tratamento desigual a ser dispensado para com os desiguais, para que assim, se pudesse produzir justiça.

Com isso, nota-se em matéria tributária, que a fiel observância do aludido princípio não é atingida mediante apenas uma conduta negativa do legislador, no sentido de não estabelecer distinções, pelo contrário, deve o legislador, para que se alcance a plenitude da isonomia, atuar positivamente, estabelecendo diferenciações (tratar os desiguais desigualmente), capazes de realmente produzirem justiça, confeccionando uma carga tributária que respeite a capacidade contributiva dos indivíduos.

Dessa maneira, com amparo na própria Constituição Federal, é permitido o estabelecimento de determinadas diferenciações em matéria tributária, tais como concessão de subsídio, isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas e contribuições (art. 150, § 6º, CF/88), dentre outras.

Isto significa que determinadas atividades ou determinados produtos, em situações equivalentes, poderão (ou deverão), gozar de privilégios, sem qualquer ofensa ao princípio da igualdade, desde que o benefício atinja a todos em situação equivalente.

Em outras palavras: nada impede o tratamento não isonômico desde que respeitado o caráter hipotético da norma jurídica e a capacidade contributiva dos contribuintes.

O princípio da isonomia veda, ainda, a existência de qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercidas pelos contribuintes, como já

ocorreu no passado em relação a militares, juizes, políticos, jornalistas, professores e escritores.

### **2.2.5 Princípio da vedação ao confisco**

O inciso IV do artigo 150, da Constituição Federal, laconicamente, proíbe a utilização de "tributo com efeito de confisco".

No que pertine ao princípio em tela, uma primeira questão a ser enfrentada diz respeito ao significado do vocábulo "confisco".

A idéia de confisco está ligada a penalidade. Daí a Constituição, vedar a utilização de tributo "com efeito de confisco". Trata-se de proibição de imposição tributária por demais onerosa, que de forma desarrazoada e desproporcional, venha a comprometer em excesso o patrimônio e renda do contribuinte.

O problema curial em relação a esse princípio reside na definição de limites à tributação a partir dos quais seja possível afirmar que o tributo reveste-se ou não de efeitos confiscatórios.

Tal dilema acaba sendo solucionado, casuisticamente, conforme os critérios e o entendimento do aplicador da lei.

Outra questão tormentosa, ligada à análise do vertente princípio, e sobre a qual diverge a doutrina, diz respeito à extensão aferível do confisco: se o exame deve ser individual (tributo a tributo), ou se o efeito confiscatório deve ser aferido sobre a carga tributária total imposta a cada contribuinte.

### **2.2.6 Princípio da capacidade contributiva**

Diretamente ligado ao princípio da igualdade, que como visto, requer atuação positiva do legislador para consecução de sua plenitude, a Constituição Federal grava no parágrafo 1º, do artigo 145, o princípio da capacidade contributiva.

Com a propriedade que lhe é peculiar, preleciona Luciano Amaro<sup>2</sup>:

O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Estes são, portanto, os principais objetivos do princípio da capacidade contributiva: preservar a eficácia da lei tributária e proteger o contribuinte de eventuais abusos que venham a ser cometidos pelo Fisco.

### **2.2.7 Princípio da Liberdade de Tráfego**

O artigo 150, inciso V, da Constituição Federal veda o estabelecimento de "limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público".

Vale ressaltar, por oportuno, que o que está proibido pela Constituição é o tributo que tenha como indispensável à configuração de sua hipótese de incidência, a circunstância de ser interestadual ou intermunicipal sobre o tráfego de pessoas ou bens.

É que sendo assim estabelecido, o tributo estaria onerando o tráfego e tolhendo, indevidamente, o direito constitucional da liberdade de locomoção. Por isso, a vedação.

---

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. Saraiva, São Paulo, 5.ed., p.134, 2000.

### 2.3 Competência Tributária

O legislador constituinte estabeleceu nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal, o Sistema Tributário Nacional, determinando o conjunto de tributos que podem ser criados pelas pessoas jurídicas de direito público, componentes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Importante ressaltar que, propriamente, a Constituição Federal não institui tributos. A Carta apenas atribui e distribui competência para esse fim aos diversos entes tributantes, que a exercem ou não.

O fato de não a exercerem, não lhes retira a competência e nem autoriza outro poder tributante a exercer competências que não lhe foram atribuídas.

Procedendo a essa outorga de competências, o constituinte introduziu na Constituição Federal a competência tributária, ou seja, a partilha do poder de tributar entre as referidas entidades de direito público.

A competência tributária, por sua vez, resulta na dimensão, na amplitude, na medida de poder tributário que cada uma daquelas pessoas de direito público recebeu da Constituição Federal.

Pode ser comparada com uma espécie de moldura dentro da qual os entes legitimados podem mover-se, legislando, seja para criar, administrar, fiscalizar ou arrecadar aqueles tributos que lhes foram cometidos pela ordem constitucional.

De forma sintética, podemos concluir que a competência tributária implica na outorga de poderes plenos ao legislador ordinário para, respeitadas as limitações estabelecidas pela Lei Constitucional e observadas as disposições contidas em leis complementares e tratados internacionais, estruturar e administrar integralmente a criação ou majoração de um tributo.

Assim, a título de arremate, define-se poder de tributar como a aptidão que cada pessoa de direito público, componente da Federação, tem para criar tributos. E competência tributária, como a parcela do poder de tributar que cada um dos entes federados recebeu do poder constituinte originário, constituindo-se nos limites e dimensões que demarcam o exercício daquele poder.

---

É salutar ainda recordar, que a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária ativa. Esta é aptidão de arrecadar os tributos e de fiscalizar o cumprimento das leis tributárias. Contudo, na maioria das vezes, o ente competente para a criação do tributo é também competente para a arrecadação do tributo que criou, isto é, ocupa o pólo ativo daquela relação tributária.

Conquanto os entes tributantes possam exercer plenamente a competência que lhes fora outorgada pela Constituição Federal, respeitando, todavia, os limites aduzidos pela mesma Carta Constitucional, não poderão delegarem sua competência tributária, porque esta se origina por intermédio de delegação do poder constituinte originário e segundo a máxima latina “*delegatus delegare non potest*” (não se pode delegar o que se recebeu por delegação).

Por tal razão, conclui-se que a competência tributária, embora plena, é indelegável.

Perscrutando o texto constitucional, é possível afirmar, sem embargo de candentes críticas doutrinárias, que a competência tributária pode ser privativa, residual, extraordinária, comum ou especial.

### **2.3.1 Competência privativa**

Pode ser conceituada, de forma singela, como a competência exclusiva de um dos entes tributantes para a criação de um determinado tributo.

A Constituição Federal, de forma expressa, determina quais são os impostos cuja competência para instituí-los é privativa da União, Estados, Distrito Federal ou Municípios.

O artigo 153 da Constituição Federal arrola sete impostos de competência privativa da União, a saber, importação de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial; grandes fortunas, dependendo de regulamentação de lei complementar.

Compete aos Estados e ao Distrito Federal, também com exclusividade, que é a pedra de toque dessa espécie de competência, a instituição de três impostos, definidos pelo artigo 155 da Constituição Federal: transmissão “causa mortis” e doações de quaisquer bens ou direitos; operações relativa à circulação de mercadorias e impostos sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações se iniciem no exterior; e propriedade de veículos automotores.

Aos municípios e também ao Distrito Federal competem, privativamente, instituir os seguintes impostos, consoante disposição do artigo 156, da Carta Constitucional: sobre a propriedade predial e territorial urbana; 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; serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar.

Ao Distrito Federal, além da competência privativa para a instituição dos impostos Estaduais, como visto acima, compete ainda a instituição dos impostos municipais, por força do disposto no artigo 147 da Constituição Federal.

Por força deste mesmo dispositivo, compete à União, em Território Federal, à criação dos impostos estaduais, e, não sendo o Território dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais.

### **2.3.2 Competência comum**

Pode ser definida como aquela atribuída indistintamente a todos as pessoas jurídicas de direito público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

É a competência concorrente entre os entes federados em relação à instituição de taxas e contribuição de melhoria decorrentes de obra pública.

A Constituição Federal, não enumera as taxas e contribuições de melhoria que podem ser instituídas por esta ou aquela esfera tributante, como ocorre com os impostos.

Assim, cada um desses entes tributantes poderá criar, sem qualquer embaraço, taxas ou contribuição de melhoria desde que sejam satisfeitos os requisitos legais para a instituição.

### **2.3.3 Competência residual**

Conceitua-se como sendo aquela que não é atribuída a nenhum outro ente tributante, mas que um deles poderá criar em determinadas situações previstas em lei.

Além da susomencionada competência privativa para a instituição de determinados impostos, a Constituição Federal atribui, com exclusividade, à União, nos moldes do artigo 154, inciso I, instituir através de lei complementar, outros impostos, não elencados no rol do artigo 153, desde que não sejam cumulativos e não possuam fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles impostos discriminados pela Lei Constitucional.

### **2.3.4 Competência extraordinária**

É a competência exercida pela União de forma privativa e em situações peculiares.

Além da competência privativa e residual, cabe ainda à União, a competência para a criação de impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação, conforme redação do artigo 154, inciso II, da Constituição Federal.

Neste caso, diferentemente do que ocorre com os impostos residuais previstos no inciso I do mesmo artigo, não há exigência de lei complementar para sua instituição, o que é plenamente justificável dada à circunstância de sua criação, pois se trata de situação excepcional de guerra externa ou sua iminência.

Em razão dessa possibilidade, alguns autores, com destaque para Paulo de Barros Carvalho, entendem que a competência privativa é exclusiva da União, porquanto, por força da competência extraordinária, poderá criar impostos que em sua origem seriam de competência “exclusiva” dos Estados e Municípios e Distrito Federal.

### **2.3.5 Competência especial**

A competência especial dirige-se às denominadas contribuições sociais, especiais ou parafiscais.

Conforme teor da disposição contida no artigo 149, “caput”, da Constituição Federal, é, em regra, da competência exclusiva da União instituir essas contribuições, mediante observância do disposto nos artigos 146, inciso II, e 150, incisos I e III, sem prejuízo da previsão do artigo 195, parágrafo 6º, em relação às contribuições aludidas por esse dispositivo.

O parágrafo único do mesmo artigo 149, estabelece uma única exceção à competência exclusiva da União e autoriza Estados, Distrito Federal e Municípios a instituir "contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistema de previdência e assistência social".

Além dessas contribuições, o artigo 195 autoriza a cobrança de outras contribuições sociais, para financiamento da seguridade social, sendo que o Supremo Tribunal Federal vem reconhecendo sua natureza tributária.

A matéria, no entanto, longe de ser pacífica, ainda se presta a profundas discussões.

## 2.4 Imunidades tributárias

Da mesma maneira que a Constituição Federal, ao fixar o Sistema Tributário Constitucional, procedeu à distribuição de competência para tributação, englobou situação diametralmente oposta, ou seja, casos em que os entes federados estão vedados de efetuar àquele poder de tributar em relação a determinadas pessoas, bens ou atividades.

São as hipóteses de imunidade tributária (do latim “immunitas”, ou seja, negação de encargo). Matéria que apresenta enorme discrepância e suscita eterno e incansável debate entre os estudiosos do Direito Tributário.

No campo tributário, imunidade traduz-se pela dispensa, pela exoneração do *munus* de contribuir com o Fisco, mediante o pagamento de tributos.

Como mencionado acima, o tratamento da matéria não é pacífico.

Disso resulta a existência de um clássico embate no que pertine a natureza jurídica dessas imunidades tributárias, sendo cada posicionamento alvejado de pesadas críticas pelos demais, o que só faz confirmar a seara intrincada que representa esse instituto.

Para uma primeira linha de doutrinadores, a imunidade tributária representa um limite constitucional ao poder de tributar, figurando ao lado dos princípios constitucionais tributários e obstando o exercício da atividade legislativa do ente legitimado. É o posicionamento defendido entre outros, pelo saudoso mestre baiano Aliomar Baleeiro.

Outra corrente doutrinária, defendida, em especial, por Amílcar de Araújo Falcão e José Souto Maior Borges, entende que a imunidade caracteriza-se por uma hipótese de não incidência tributária constitucionalmente qualificada.

Finalmente, há uma terceira posição para a qual imunidade tributária corresponde à exclusão ou supressão do poder tributário ou da competência tributária.

Em nossa modesta concepção, entendemos que razão assiste ao entendimento que classifica a imunidade tributária como sendo uma hipótese de não incidência qualificada pela Constituição Federal.

Assim, atua a imunidade, no plano da competência tributária, figurando como verdadeira competência negativa ou incompetência para tributar.

Disso resulta a óbvia conclusão de que somente à lei constitucional reserva-se a aptidão para apontar situações de imunidades tributárias, porquanto tem a prerrogativa exclusiva de distribuir competência tributária aos entes federados, seja esta positiva ou negativa.

Nessa perspectiva, nas hipóteses para as quais a Constituição Federal prevê a imunidade tributária, inexistente o dever do pagamento de tributos, pois a situação assim definida, refoge à incidência da tributação por incapacidade absoluta do ente político de impor a obrigação fiscal.

Das normas imunizantes, portanto, emanam duplo efeito: em relação ao ente federado destina-se a fixação do âmbito de sua competência, enquanto que para seus beneficiários, a imunidade cria o direito subjetivo de não ser onerado, ou de não ter seus bens ou atividades alcançados pela tributação.

Por essa razão, hasteamos as hipóteses de imunidade tributária à condição de cláusulas pétreas, somente podendo ser suprimidas pelo poder constituinte originário.

A título de ilustração, importa ainda registrar a existência de grande celeuma doutrinária acerca da incidência das imunidades tributárias.

Para alguns autores, entre os quais citamos Sacha Calmon Navarro Coelho, que procedem a uma interpretação literal da Constituição Federal, as imunidades tributárias alcançam apenas os tributos não-vinculados (impostos).

Para outra corrente, que se pauta por uma interpretação sistemática da lei constitucional, as normas imunizantes teriam efeito também sobre as taxas e as contribuições de melhoria.

Vale transcrever, por lapidar, trecho do magistério de Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup>, que se filiando a essa última corrente, tece ácidas críticas acerca da redução do campo de incidência das imunidades tributárias:

Nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como o resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige. Que motivo de ordem superior ditaria o princípio de que o legislador constituinte, no exercício de suas prerrogativas, pudesse estar impedido de organizar as competência tributárias, de tal modo que tolhesse a decretação de certas taxas ou impossibilitasse a criação de contribuições de melhoria? Como assomos jurídicos, nenhum.

Se a Constituição fala e refala nos impostos, tratando-os com a intimidade de quem os conhece pelo nome, é natural que utilize expedientes como a imunidade para lhes tracejar a feição. Com os gravames vinculados, sendo as menções constitucionais mais reduzidas, nem por isso deixou o constituinte de alcançá-los, como prova o versículo do art.151, I, que estatui o primado da uniformidade.

Preferimos essa última posição, já que a imunidade tributária é autêntica garantia constitucional do indivíduo de não ser atingido pela tributação, e por isso, a nosso ver, ostenta a índole de cláusula pétrea.

A Constituição Federal aponta três espécies de imunidades tributárias, a saber, a imunidade recíproca, as imunidades especiais e as imunidades específicas.

#### **2.4.1 Imunidade recíproca**

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Saraiva, São Paulo. 9.ed., p.112, 1997.

A imunidade intergovernamental recíproca ou meramente imunidade recíproca, está prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”, da Constituição Federal, determinando que os entes políticos não poderão instituir impostos sobre a renda, patrimônio ou serviços de outro dos entes federados.

Nada mais é do que uma decorrência lógica, necessária e natural dos princípios da isonomia (absoluta igualdade jurídica entre os entes federados) e do federalismo (preservar a autonomia dos entes componentes da Federação).

A vedação é uma maneira de conservação do federalismo, sendo consagrada desde a primeira Constituição Republicana.

Preleciona a doutrina que mesmo que essa imunidade não estivesse prevista no texto constitucional, vigoraria com os mesmos efeitos por configurar um princípio implícito do Estado federal.

Indubitavelmente, inexistindo a presente imunidade restaria profundamente dilacerado o predicado da autonomia entre os entes federados, porquanto acabaria por haver inequívoca interferência entre as pessoa políticas.

A discussão nodal que envolve a imunidade recíproca, provocando divisão entre os doutrinadores, reporta-se à questão de sua abrangência para imunizar os entes nas situações em que figuram como contribuintes de fato de um determinado tributo afeto à outra das pessoas políticas (tributos em que o encargo econômico é transferido a terceiros, como o ICMS, por exemplo).

Para uma linha doutrinária, a presente imunidade não alcançaria o ente político nessa hipótese, por refugir da idéia em que foi concebida, devendo ser aplicada apenas quando o ente federado for contribuinte de direito do tributo.

Sustentam esse entendimento, argumentando que a incidência da imunidade nessas hipóteses importaria em percepção de vantagem econômica

ao contribuinte de direito do tributo e não acarretaria qualquer benefício ao Poder Público.

Todavia, uma outra corrente doutrinária encampa entendimento diverso, salientando que a imunidade recíproca produz efeitos amplos, inclusive nos casos em que o ente político for o contribuinte de fato do tributo.

Advogam a tese de que as pessoas políticas são desprovidas de capacidade contributiva. Aduzem que na Federação todos os entes autônomos buscam o bem comum, razão pela qual seria desarrazoada a cobrança de tributo mutuamente.

Consignam, ademais, que o cerne da imunidade recíproca é justamente impedir que o patrimônio, renda ou serviços do ente federado sejam onerados pela tributação, sem qualquer diferenciação.

#### **2.4.2 Imunidade especial**

Inserida no artigo 150, inciso VI, alíneas “b”, “c” e “d”, da Constituição Federal, essa espécie de imunidade é concebida tendo por escopo a proteção e garantia de alguns valores reputados como socialmente relevantes e detentores de acentuada índole ética e moral, tencionados a evolução pessoal e coletiva do ser humano, tais como, a liberdade e igualdade de crenças, a informação e propagação das idéias, a cultura, a educação, a solidariedade e a benemerência.

Assim, mereceu a guarida constitucional, traduzida pelo brinde da imunidade tributária, os templos de qualquer culto, os partidos políticos, os sindicatos, as instituições de assistência social e de educação e os jornais, livros, periódicos, assim como o papel destinado à sua impressão.

No que tange à imunidade dos templos, há entendimento de que abrange qualquer atividade desde que vinculada aos fins do templo e ligada aos seus objetivos. Para outros, a imunidade é mais restrita e alcança apenas o local em que se realiza o culto religioso.

Em relação aos sindicatos, partidos políticos, instituições de educação e de assistência social, a incidência da presente imunidade subordina-se a conjugação de dois fatores.

Por primeiro, essas entidades devem ser desprovidas de fins lucrativos (“animus lucrandi”). É importante consignar que tais entidades não estão impedidas da obtenção de “superavit”, mas sim da distribuição desses lucros obtidos, como abaixo veremos.

Por segundo, devem atender os requisitos da lei, ou seja, aqueles capitaneados no artigo 14 do Código Tributário Nacional: escrituração regular, não distribuição de lucros, proibição da remessa de lucros ao exterior, emprego dos lucros obtidos na manutenção dos objetivos institucionais e cumprimento de algumas obrigações acessórias.

No pertinente a imunidade de livros, periódicos, jornais e do papel destinado à sua impressão, é salutar destacar, que não há qualquer restrição ou reserva para que estejam acobertados pela norma imunizante, como por exemplo, a frequência de edição, o tipo de papel utilizado, as características do impresso.

Parte da doutrina defende ainda ampliação do conceito de livro, sendo a imunidade estendida a qualquer suporte que contenha idéias (slides, discos, disquetes, etc).

Com o avanço tecnológico, mormente o fugaz progresso da informática, originou-se um animado debate acerca da aludida imunidade alcançar também livros ou publicações eletrônicas.

O debate não logrou ainda encontrar solução uniforme na doutrina.

### **2.4.3 Imunidade específica**

Elencada nos artigos 153, parágrafo 3º, inciso III; 155, parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”, “b” e “c”; 156, inciso II, in fine; 156, parágrafo 2º, inciso I; 184, parágrafo 5º e 195, parágrafo 7º, consubstancia-se em outra das espécies de imunidades tributárias arroladas pela Constituição Federal.

Urge comentar que ao delinear-la, nem sempre o legislador constituinte primou pela boa técnica, fazendo o uso equivocado dos vocábulos isenção ou não incidência, quando, na verdade, desejava referir-se a situações de imunidade tributária.



### **3 NOÇÕES INTRODUTÓRIAS ACERCA DOS TRIBUTOS**

Com o escopo de proporcionar ao leitor melhor compreensão do assunto a ser posteriormente desenvolvido, reputamos salutar tecer, de início, algumas noções, mesmo que páldas, sobre os tributos, porquanto estão estes em posição nuclear no desenvolvimento da dinâmica tributária, acompanhando-a durante todo o seu transcurso.

Entendemos oportuno, sempre tendo em vista o objetivo acima sublinhado, considerar o tributo em sua dúplici faceta - a financista e a jurídica.

#### **3.1 Noção financista de tributo**

Consubstanciado, na acepção da ciência das finanças, como uma das modalidades de receita derivada, os tributos constituem-se na maior e principal fonte de arrecadação de receitas do Estado.

A idéia de tributo torna-se mais nítida quando se verifica as causas nas quais o Estado se funda para amealhar recursos financeiros.

Tais recursos podem provir de negócios jurídicos que resultam no recebimento pelo Estado de aluguéis, doações, juros, laudêmios, foros e os mais diversos preços. A causa da receita nessa hipótese são os contratos que o Estado celebra.

Ademais, podem os proventos estatais exsurgirem de meras entradas de caixa, como fianças, cauções, depósitos, etc, ou ainda da obtenção de recursos decorrentes de multas aplicadas aos administrados a título de sanção. A causa, das receitas, nessa última situação, é o poder de punir ínsito ao Estado.

A capitação de receitas públicas pode ainda decorrer de danos causados ao patrimônio público. Nessa ocasião, a lesão é a causa do ingresso de recursos nos cofres estatais.

Outrossim, existe a possibilidade do ingresso de receitas no patrimônio estatal, advindo das adjudicações de bens vagos em pecúnia, sendo o dinheiro apropriado pelo Estado em virtude da natureza de “*res derelicta*” ou “*res nullius*” desses bens. Pode-se ainda, incluir no bojo dessa modalidade de receita, outros recursos, como os confiscos ou butins de guerra, por exemplo. Entretanto, é preciso advertir, há autores que preferem classificá-los entre aquelas receitas oriundas de multas ou de indenizações.

Afora essas hipóteses, todas as outras receitas legítimas que ingressam no patrimônio público revestem-se de natureza tributária.

### **3.2 Noção jurídica de tributo**

O Código Tributário Nacional em seu artigo 3º, olvidando-se da recomendação hermenêutica de que não é útil ao legislador emitir conceitos, oferece a conceituação legal de tributo.

Da leitura da redação do Codex tributário, redação que por sinal recebe fulminantes críticas da doutrina, infere-se a existência de cinco elementos endógenos a todo e qualquer tributo e que conjugados dão ensejo a sua existência: o caráter pecuniário da prestação, a compulsoriedade, a natureza não-sancionatória de ato ilícito, a origem legal e sua natureza vinculada.

A prestação tributária é necessariamente pecuniária, porquanto não se admite a existência de tributos “*in natura*”, ou “*in labore*”, devendo sempre ser solvido em dinheiro.

A compulsoriedade dos tributos é evidente, já que o dever de pagar o tributo nasce por imposição legal (obrigação *ex lege*), surgindo sem qualquer ato de manifestação de vontade daquele que assume a obrigação.

Os tributos não podem ter natureza sancionatória de ato ilícito, pois não possuem caráter punitivo. O ato ilícito, que é ato contrário ao direito, pode configurar crime ou infração tributária. A infração tributária, dá lugar à multa como sanção. O crime tem a pena como sanção.

Portanto, o tributo não é sanção, sendo vedado ao legislador estatuir atos ilícitos como fato imponible, o que não acarreta dizer que o tributo não possa incidir sobre rendas decorrente de ato ilícito, como é o caso da renda obtida mediante a exploração do jogo do bicho, por exemplo. Com isso, e mesmo para satisfação de reclamos de ordem moral, a renda, em regra, não fica isenta ou imune de tributação pelo fato de provir de fonte ilícita.

Em virtude do princípio da legalidade e da exigência da tipicidade fechada, corolários do postulado da segurança jurídica, o instrumento necessário para a criação de tributos é a lei. Não pode haver tributo sem lei.

Em matéria tributária não há espaço para a discricionariedade administrativa, ou seja, no que tange a tributos o administrador público, na condição de mero gestor da coisa pública, está plenamente vinculado à lei.

Dessa maneira, diante da constatação do fato gerador, não pode o Fisco ajuizar da oportunidade e conveniência da cobrança. Constatado o fato gerador, a cobrança é obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional dos agentes fiscais.

### **3.3 Espécies tributárias**

Desprovido do temor de incidir em equívoco, é possível afirmar, reconhecendo a existência de opiniões em sentido diverso, que são espécies tributárias todas aquelas previstas pela Constituição Federal nas disposições que integram o sistema constitucional tributário: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

A Carta Magna estabelece em seu artigo 145 que são tributos os impostos, as taxas e a contribuição de melhoria. Desse dispositivo, exsurge a polêmica.

A supramencionada disposição legal leva alguns doutrinadores a entender que no Direito Tributário nacional, por ordem da Constituição Federal, os tributos ou são impostos, ou taxas, ou contribuição de melhoria.

Esses estudiosos afirmam que a Constituição Federal, na definição dos tributos, adotou explicitamente em seu artigo 145, o denominado critério tricotômico.

Assim, não entendemos.

Conquanto não mencionados no rol do artigo 145 da Constituição Federal é mister reconhecer, mediante uma singela análise do texto constitucional, que o empréstimo compulsório (CF, art. 148), cuja peculiar característica é a devolução ao contribuinte, depois de determinado tempo, do montante arrecadado, e até mesmo as contribuições especiais (artigos 149 e 195 da CF), também assumem a tipologia de espécies tributárias.

Expliquemo-nos.

O que define o tributo não é o destino da arrecadação, mas o fato de se tratar de uma requisição compulsória de dinheiro, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada (Código Tributário Nacional, artigo 3º).

Foi isto que vimos ao declinarmos acerca dos caracteres essenciais dos tributos.

Igualmente, frise-se que o destino da arrecadação é irrelevante para a definição da natureza jurídica do tributo, isto é, para que se fixe qual a espécie tributária que se coaduna com determinada exação fiscal (Código Tributário Nacional, artigo 4º, inciso II).

Assim, o fato de um tributo ser legalmente restituível, como acontece, por exemplo, com o empréstimo compulsório, não lhe retira a natureza eminentemente tributária, de requisição compulsória de dinheiro, que não constitui sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada, consoante disposição expressa do Código Tributário Nacional (artigo 3º).

Na verdade, como salientado, o que define a natureza jurídica do tributo é o seu fato gerador ou aspecto material da hipótese de incidência, sendo irrelevantes para tal finalidade o “nomen juris” e demais características adotadas pela lei, dentre elas, o destino da arrecadação (CTN, art. 4º).

Em outros termos, é o aspecto material da hipótese de incidência que confere gênero jurídico ao tributo, delineando-o.

Portanto, e isso nos parece suficientemente claro, toda requisição pecuniária compulsória, que não constitua sanção de ato ilícito, que seja instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa vinculada tem natureza tributária.

Por final, note-se que é o aspecto material da hipótese de incidência da pretendida exação fiscal que determinará diante de qual espécie tributária estamos - um imposto, uma taxa, uma contribuição (de melhoria ou especial), ou um empréstimo compulsório.

### **3.3.1 Imposto**

É definido pelo artigo 16 do Código Tributário Nacional que, novamente atropelando os preceitos da boa hermenêutica, ofereceu o conceito legal de imposto.

A partir da leitura do citado dispositivo legal, defluem as principais características dessa modalidade tributária, ou seja, sua cobrança não tem em contrapartida uma prestação de serviço estatal (característica principal), e sua receita não pode ter natureza vinculada.

Com efeito, o fato gerador do imposto é uma situação que não se prende a qualquer atividade estatal dirigida de forma específica ao contribuinte.

Por isso, o fato gerador do imposto é praticado pelo contribuinte, que não utiliza do serviço, entretanto, como contribuinte, mas como um cidadão.

É a exação peculiar para a tributação de atividades gerais do Estado.

A doutrina abarca várias classificações para os impostos que variam de acordo com a ótica sob a qual são considerados, como, por exemplo, impostos cumulativos e não-cumulativos; fixos e variáveis; seletivos e não-seletivos; regressivos e progressivos; além de outras.

A classificação mais usual e de maior utilidade, no entanto, é aquela que os divide em impostos diretos (existência de identidade entre o contribuinte de direito e de fato), e indiretos (em que o contribuinte de fato é diverso do contribuinte de direito).

### **3.3.2 Taxas**

A presente espécie tributária é contemplada pelos artigos 77 e seguintes do Código Tributário Nacional e 145 da Constituição Federal.

Inversamente aos impostos, o fato gerador da taxa é consubstanciado na atuação do Estado, decorrente do exercício do poder de polícia ou da prestação de um serviço público.

O artigo 78 do Código Tributário Nacional oferta à definição do que é poder polícia. Laconicamente, caracteriza-se o poder de polícia como uma limitação de direitos individuais em prol do bem comum.

Em casos tais, não obstante a atividade estatal tenha como escopo à tutela dos interesses da coletividade, o pagamento da taxa é devido pelo contribuinte, porquanto é quem provoca a atuação do Estado.

Além cobrança da taxa em razão do exercício do poder de polícia, pode o Estado instituí-la em virtude da utilização efetiva ou potencial pelo contribuinte, de serviços públicos específicos e divisíveis.

Atividade específica é aquela em que há aparato definido e destacado para a prestação da atividade. Divisível é a atividade que permite seja individualizada, medida e destacada em unidades autônomas para cada um dos usuários-contribuintes.

No que tange a prestação de serviços públicos, é indispensável que o serviço motivador da cobrança seja efetivo, potencial, específico e divisível.

Ou seja, para a instituição de uma taxa não basta a prática de qualquer serviço público, mas que o serviço ofertado revista-se dos predicados acima indicados e exigidos pela lei.

O serviço é potencial quando é posto à disposição do contribuinte.

Por sua vez, é efetivo, quando não é apenas colocado à sua disposição, mas usufruído pelo contribuinte.

A característica da divisibilidade é atendida quando existe a possibilidade de se proceder a divisão do serviço público prestado em unidades autônomas.

Por derradeiro, a especificidade decorre do fato do serviço ofertado pelo Estado voltar-se para uma determinada atividade ou finalidade, e decorre da indispensável divisibilidade desse serviço.

Há autores que argumentam que a partir do momento em que o Estado se aparelha para a execução do serviço, estaria atendido o requisito da especificidade.

Dessa forma, serviços públicos de caráter geral, não divisíveis, como a segurança pública, a iluminação pública, etc, não podem ensejar a cobrança de taxas, porque não são atividades ou serviços específicos, e muito menos divisíveis, estando à margem do campo de incidência delineado pela lei para a cobrança de taxa.

Tais serviços, fundamentalmente por não serem divisíveis - pois a divisibilidade é que realmente é relevante, já que a especificidade em certa medida sempre há no serviço público -, devem e só podem ser custeados pelo produto da arrecadação dos impostos.

A assertiva, como visto, decorre da impossibilidade da instituição de taxas, em razão da não utilização individualizada pelos cidadãos contribuintes.

Por conseguinte, em virtude da possibilidade das taxas incidirem em razão do simples fato do serviço estar disponível ao contribuinte, a doutrina busca identificar e diferenciar as ocasiões em que a tributabilidade exige a utilização efetiva do serviço público das hipóteses em que basta a mera utilização potencial desse serviço para que tenha lugar a imposição da cobrança.

O âmago da questão recai na compreensão e abrangência da ambígua expressão “serviços de utilização compulsória”, empregada pelo Código Tributário Nacional na definição da hipótese em que o serviço é de simples utilização potencial pelo contribuinte (artigo 79, inciso I, alínea “b”).

Destacamos, o esclarecedor posicionamento do professor Luciano Amaro<sup>4</sup> que, através da elaboração de parâmetros objetivos para a atribuição de taxas consistentes no âmbito de alcance do serviço prestado, dissipa melhor, em nossa modesta opinião, as dúvidas que afligem a matéria:

A razão de ser da taxação do uso potencial está, a nosso ver, em que há atividades para cuja execução o Estado se aparelha, mas que podem não estar a disposição de todos os indivíduos da comunidade; é o caso do serviço de coleta de esgoto. Outros serviços, ao contrário, são acessíveis a todos, como por exemplo, o serviço funerário e a administração da justiça. Como já referimos, os impostos se destinam a financiar as atividades gerais e indivisíveis do Estado, enquanto as taxas objetivam financiar serviços divisíveis do Estado, mediante a cobrança junto às pessoas que se beneficiam desses serviços, com o que se evita onerar a todos (através de impostos) com o custo de serviço que só aproveitam a alguns. À vista disso, se determinado serviço estatal é posto a disposição de um grupo de indivíduos da comunidade (atingindo, por exemplo, só os bairros centrais de uma cidade), é de justiça que o serviço seja financiado pelos indivíduos integrantes desse grupo que dispõem do serviço (ainda que este ou aquele indivíduo não queira fruir efetivamente do serviço). Não seria justo que toda a comunidade (através de imposto) suportasse o custo do serviço que só atinge parte dela. Mas também não seria justo deixar de cobrar a taxa dos indivíduos integrantes do grupo a cuja disposição está posto o serviço (ainda que não o utilizem efetivamente), pois, como anotou Aliomar Baleeiro, ter o serviço à disposição representa em si mesmo uma vantagem. Todo o grupo que tem o serviço à disposição deve, pois, custear a atividade estatal, ainda que este ou aquele indivíduo não queira fruir efetivamente o serviço.

Ora, quanto aos serviços (divisíveis) que o Estado põe à disposição de toda a comunidade (por exemplo, a administração da justiça, o serviço funerário), se quiser cobrar de todos os membros da comunidade, não é preciso criar taxas; eles podem ser financiados com os impostos. A razão de ser da taxa (no caso de serviços divisíveis que estejam a disposição de toda a comunidade) está exatamente em que ela pode ser cobrada apenas de quem efetivamente utilize o serviço.

Nessa perspectiva, se o serviço estatal, posto à disposição de um grupo de usuários, se expande e passa a atender a comunidade, cobrar taxas de todos (pela mera disponibilidade) ou financiar o serviço com a receita de impostos torna-se, do ponto de vista financeiro, uma opção neutra: num modelo ótimo, em que o Estado consiga levar os serviços públicos a toda a comunidade, a opção que poderia caber seria entre financiá-los com a receita de impostos ou com taxas cobradas dos usuários efetivos.

Vê-se, pois, que não é a compulsoriedade (seja lá isso o que for) que caracteriza os serviços taxáveis pela simples utilização potencial. O que importa fixar é que a Constituição autoriza a criação de taxas cobráveis tanto na fruição efetiva quanto na fruição potencial de certos serviços (para cuja prestação o Estado se tenha aparelhado). O Código Tributário Nacional não foi feliz quando pretendeu separar os grupos de serviços que poderiam e os que não poderiam ser taxados na utilização

---

<sup>4</sup> AMARO, Luciano. ob. cit., pg.39-40.

potencial, contribuindo dessa forma para exponenciar as dificuldades da doutrina no manejo da taxa.

Imperioso ainda consignar, a existência de outras matérias intrincadas que envolvem o estudo das taxas, como, por exemplo, sua diferenciação em relação ao preço público, mas que devido aos horizontes do presente trabalho não comportam um tratamento melhor detalhado.

### **3.3.3 Contribuição de melhoria**

A contribuição de melhoria está prevista nos artigos 81 e seguintes do Código Tributário Nacional e 145, inciso III, da Constituição Federal, podendo ser instituída por qualquer um dos entes federados.

Para a incidência da contribuição de melhoria, é imprescindível a conjugação de dois fatores que estão intrinsecamente ligados entre si, sendo o antecedente, premissa lógica para a ocorrência do conseqüente: a necessária existência de uma obra pública e o fato de que essa obra acarrete em melhoria imobiliária acrescida aos imóveis adjacentes.

Sua cobrança está adstrita ao custo total da obra. Ademais, não pode ser exigido do contribuinte valor maior ao da valorização que aproveitou em razão da construção da obra.

Dessume-se, pois, que o tributo em questão tem finalidade compensatória (retorno ao erário do exato valor despendido na realização da obra pública), e não pode representar um gravame aos contribuintes (devem ser onerados na mesma proporção do valor agregado pela construção).

Por isso, sua cobrança experimenta limites de ordem geral e individual.

Dessarte, é o tributo que melhor atende aos ditames da justiça fiscal, sendo instrumento eficaz para sua aplicação.

Entretanto, é preciso dizer, a realidade brasileira demonstra que a contribuição de melhoria não vem sendo devidamente utilizada pelos entes tributantes.

### **3.3.4 Empréstimo compulsório**

Contemplado no artigo 148 da Constituição Federal, o empréstimo compulsório é causa de verdadeiro imbróglio entre os tributaristas.

Em virtude de sua receita ser de natureza provisória ante a possibilidade de ser restituído aos contribuintes, uma gama de autores não confere natureza tributária ao empréstimo compulsório.

Por outro lado, existem autores, a nosso ver com acerto, que defendem sua natureza tributária, classificando-o como uma das espécies tributárias existentes no direito brasileiro.

O entendimento de tais autores tem seu engate lógico na Constituição Federal que tratou do empréstimo compulsório dentro das disposições pertinentes ao sistema tributário constitucional.

Assim, infere-se que foi da vontade do constituinte originário enquadrá-lo como uma das espécies tributárias.

Com efeito, a instituição desse tributo é de competência exclusiva da União, que deverá fazê-lo mediante lei complementar.

Além disso, somente poderá haver criação de empréstimo compulsório nas duas ocasiões taxativamente descritas pela Constituição Federal. Tanto é, que o produto de sua arrecadação deve ser integral e obrigatoriamente alocado para a situação fática que ensejou sua criação.

Note-se que a Constituição Federal apenas descreve as hipóteses que servirão de suporte fático para a criação de empréstimos compulsórios e que não se confundem com eventuais fatos geradores do tributo a ser criado, que deverão ser fixados pela lei complementar que instituir sua cobrança.

Com isso, a Lei Maior confirma aquilo que já tivemos a oportunidade de consignar: a Constituição Federal não cria tributo apenas distribui competência para tanto.

A primeira das hipóteses contempladas pela lei, que autoriza a instituição de empréstimo compulsório, são os casos de calamidade pública e de guerra externa ou sua iminência. O tributo, nesse caso, tem a finalidade de atender as despesas extraordinárias que decorrerem desses eventos.

Em homenagem a idéia de que o texto constitucional é coeso, prevalece o entendimento de que o empréstimo compulsório instituído com supedâneo na hipótese acima descrita (artigo 148, inciso I da CF), pode ser exigido desde logo, não estando subordinado ao princípio da anterioridade tributária, porquanto quando o legislador constitucional tencionou sujeitar a cobrança desse tributo ao aludido princípio, o fez de forma expressa, como no caso do inciso II do artigo 148 da Constituição Federal que passaremos a descrever, já que tal dispositivo abarca a segunda e última hipótese em que se permite a criação de empréstimo compulsório.

Verte da dicção da susomencionada disposição constitucional, que a União poderá instituir empréstimo compulsório no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, ressalvando que, nesse caso, deverá ser observado o artigo 150, inciso III, "b" da Constituição Federal (princípio da anterioridade).

Urge comentar que o legislador constitucional não foi feliz na redação do citado dispositivo o que originou a produção de um texto, no mínimo, paradoxal, ensejando uma situação inusitada: dentro de sua coerência foi incoerente o legislador.

Reflitamos: revelando coerência permite o legislador que seja criado empréstimo compulsório no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, contudo, de forma manifestamente incoerente, haja vista ser a urgência um dos requisitos para a criação do referido tributo, sujeita sua cobrança à obediência do princípio da anterioridade.

Assim, em lance da maior infelicidade, o legislador constitucional conseguiu ser incoerente dentro de sua coerência.

### 3.3.5 Contribuições especiais

As denominadas contribuições especiais, conforme o disposto nos artigos 149 e 195 da Constituição Federal, abrangem tanto as contribuições sociais, como as contribuições interventivas no domínio econômico e as contribuições corporativas das categorias profissionais ou econômicas.

À evidência, embora com acentuada relutância de parte da doutrina, a natureza dessas contribuições é tributária.

É que toda requisição de dinheiro promovida pelo Governo entre seus governados, que não seja preço, multa, indenização, botim de guerra em pecúnia, valores monetários vacantes ou jacentes, valores doados ou meras entradas de caixa, será juridicamente uma requisição tributária e submete-se ao regime jurídico dos tributos.

Ademais, outro robusto argumento que milita a favor da natureza tributária dessas exações, é o fato da Constituição, de modo expresso, atribuir-lhes o regime tributário (art. 149), na medida em que as submeteu ao império das normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146, III), tratando-as dentro do sistema tributário nacional e vinculando-as aos princípios da estrita legalidade (art. 150, I), da irretroatividade (art. 150, III, a) e da anterioridade, não obstante, fazê-lo de maneira mitigada em relação a este último (art. 150, III, b, c.c. art. 195, § 6º).

A referida mitigação ao princípio da anterioridade tributária ocorre em virtude da outorga pela Constituição Federal de prazo diverso daquele previsto para os demais tributos, estabelecendo o legislador constituinte que anterioridade, em sede de contribuições especiais, é de noventa dias. Daí esse prazo ser chamado de “noventena”.

Defendem a natureza tributária das contribuições, entre outros, Geraldo Ataliba, Sacha Calmon, Misabel Derzi, Roque Carrazza, Américo Lacombe, Barros Carvalho, Ives Gandra e Alberto Xavier.

Portanto, não há dúvida de que essas contribuições especiais são de natureza tributária.

## **4 DINÂMICA TRIBUTÁRIA**

Como dito alhures, o desenvolvimento da dinâmica tributária é inseparável da idéia de tributo. Isso porque aquela visa narrar toda trajetória deste, englobando desde os momentos anteriores à sua concepção até a última de suas conseqüências.

Valendo-se da perfeita harmonia botânica, poderíamos comparar a dinâmica tributária a uma estória que tivesse por início a intenção do plantio de uma árvore frutífera e por desfecho o consumo dos frutos dessa agora formada árvore.

Nesse enredo, ao tributo seria outorgado o honroso papel da flor.

### **4.1 Fase pré-jurídica**

É campo próprio da ciência das finanças, que procede a análise de uma determinada conjuntura tendo como objetivo a viabilidade da fixação de um pretense tributo, por isso, antecede a esfera jurídica.

### **4.2 Criação do tributo**

Sendo reputado como viável, o tributo será instituído e assim introduzido no mundo jurídico mediante lei em sentido estrito, que transformará em tributáveis, fatos que até então permaneciam escapes à incidência do Fisco.

### **4.3 Fato Gerador**

O vocábulo em questão suscita acalorado e gigantesco embate na doutrina, não sendo pacífico sequer sua nomenclatura, preferindo alguns

denominá-lo de outras formas - situação-base, fato imponível, pressuposto de fato do tributo, suporte fático, hipótese de incidência - além de outras.

Argumentam ainda, outros autores, que o direito tributário pátrio, mormente o Código Tributário Nacional, estabeleceu um determinado “endeusamento” do fato gerador, conferindo-lhe importância excessiva, indevida e desnecessária.

Sem embargo das controvérsias, fato gerador é o fenômeno que confere início ao nascimento da obrigação tributária.

Efetuada a criação de um dever tributário, a lei que o instituiu elegerá como de índole fiscal, certos fatos que até o momento da determinação legal não estavam afetos à tributação e que representarão a base de incidência desse dever fiscal neonato.

Assim, tais fatos agora ínsitos à esfera tributária por força do advento da nova lei, serão fatos geradores de uma obrigação fiscal.

Sob outra ótica, o fato gerador corresponde à ocorrência, no mundo fático (*in concreto*), daquelas hipóteses abstratamente previstas pela norma jurídica tributária como desencadeadoras do surgimento de uma obrigação fiscal (principal ou acessória).

O fato gerador do dever de pagar tributo ostenta cinco elementos: material (efetividade de sua ocorrência), temporal (fato ocorre no tempo), espacial (fato ocorre no espaço), pessoal (definição do sujeito ativo e passivo) e valorativo (base de cálculo e alíquota).

Com certa relutância da doutrina, os fatos geradores podem ser classificados em instantâneos (posto no mundo o acontecimento tributável surge imediatamente o fato gerador), periódicos (não se exaure em um instante apenas, requerendo um determinado período para sua ocorrência) e continuados (aquele que se repete reiteradamente, representado por uma situação que se protraí no tempo, contudo poucos autores admitem sua existência, classificando-os como instantâneos).

#### **4.4 Obrigação tributária**

O Código Tributário Nacional preceitua no artigo 113, parágrafo 1º, que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador.

Dessa forma, como já assinalado, a incidência da norma jurídica dá ensejo ao nascimento do dever jurídico, fazendo surgir à obrigação tributária, com todos os seus elementos caracterizadores: sujeito ativo, sujeito passivo, causa (imediata, o fato gerador; mediata, a lei) e o objeto (pagamento do tributo ou penalidade pecuniária; fazer, não-fazer ou tolerar algo no interesse do Fisco).

O Código Tributário Nacional estabelece duas modalidades de obrigação tributária, a saber, a obrigação principal e a obrigação acessória.

A obrigação principal compreende o dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária. Seu fato gerador, tendo em vista os princípios da legalidade e da reserva legal, deve ser previsto por lei em sentido estrito.

Considera-se obrigação acessória o dever de adoção de determinadas atitudes pelo sujeito passivo no interesse do sujeito ativo (fazer, não-fazer ou tolerar determinadas coisas), como, exemplificativamente, extrair notas fiscais, escriturar livros, apresentar guias informativas, não se opor à regular vistoria fiscal, etc.

Em relação às obrigações acessórias não vigora o princípio da legalidade, portanto, para definição do fato gerador dessa obrigação não há exigência de lei em sentido estrito, bastando, o que o Código Tributário Nacional chama de legislação tributária ou lei "lato sensu".

Ademais, poderá existir obrigação acessória mesmo na ausência da obrigação principal.

O descumprimento de qualquer das obrigações, principal ou acessória, importa na cominação de sanção (constituída pela aplicação de multa), em razão da incidência da norma tributária sancionatória.

O descumprimento da obrigação acessória transforma-a em obrigação principal, consoante dispõe o artigo 113, parágrafo 3º do Código Tributário Nacional.

Alguns doutrinadores não concordam com essa propalada “conversão”, que de fato é realmente estranha, conforme preceitua o Código Tributário Nacional.

Entendem que, na verdade, não ocorre qualquer conversão, pois o descumprimento de obrigação acessória acarreta na cominação de penalidade ao infrator e o pagamento de penalidade tem natureza de obrigação principal consoante determinação do próprio Codex Tributário.

#### **4.5 Lançamento tributário**

Surgida a obrigação tributária, esta ainda não se reveste do predicado da exigibilidade. Para tanto, necessita de um procedimento fiscal denominado lançamento tributário, que a especifique.

O lançamento tributário é, portanto, o procedimento exclusivamente administrativo, de natureza vinculada, com o escopo de se determinar, apurar, quantificar e delinear a obrigação tributária, tornando-a líquida, certa e exeqüível, ou seja, propiciando que o crédito tributário seja exigido pelo Fisco.

Com efeito, é mediante o lançamento tributário que se identifica o sujeito passivo da obrigação, verificando-se a ocorrência do fato gerador, o valor a ser pago e a eventual aplicação, quando cabível, de penalidade.

Por ser um ato de ciência privativo da Administração Pública, infere-se que somente o Fisco poderá efetuar-lo, por isso, conquanto admitida a colaboração, não se permite que particulares e até mesmo outras autoridades públicas realizem o lançamento fiscal.

Em razão de sua natureza vinculada, o lançamento fiscal reflete seus efeitos no campo administrativo, civil e penal.

Dessa forma, o agente público que retarda, deixa de fazer ou efetua o lançamento tributário em dissonância com sua regulamentação legal, responderá administrativa, civil e penalmente pela prática dessa irregularidade.

A legislação brasileira prevê a existência de três modalidades de lançamento tributário: o lançamento de ofício, o lançamento por homologação e o lançamento por declaração.

Essas espécies ou modalidades são definidas a partir do grau de colaboração do sujeito passivo na elaboração do lançamento fiscal.

No lançamento direto ou de ofício a atividade é exclusiva do Fisco, que reúne todos os elementos para efetuar-lo, não havendo qualquer colaboração do sujeito passivo na sua elaboração. A própria Fazenda Pública levanta os dados, identifica o contribuinte, verifica o fato gerador, quantifica a matéria tributável e, se for o caso, aplica a penalidade cabível. Sua característica marcante é a atuação prévia e exclusiva do sujeito ativo.

Em gênese, qualquer lançamento pode ser de ofício.

Por sua vez, no lançamento por homologação não há qualquer manifestação prévia do sujeito ativo. Pelo contrário, a atividade toda é do contribuinte que presta as informações à autoridade fiscal, apura o valor devido e efetua o pagamento, independentemente de qualquer exame ou manifestação anterior da Fazenda Pública.

Entretanto, até a posterior homologação pelo Fisco, seja expressa ou tácita, não se considera efetuado o lançamento fiscal, porquanto se trata de ato privativo da administração pública, que não pode ser realizado pelo contribuinte (a matéria não é pacífica na doutrina).

No lançamento por declaração há conúbio entre as condutas da Fazenda Pública e do sujeito passivo. Este colabora em certa medida na feitura do lançamento, apresentando informações ao Fisco e aguardando a notificação válida e regular daquele para só então efetuar o pagamento. É também denominado de lançamento misto por equalizar, a medida de atuação do Fisco, com a colaboração do contribuinte.

Em situações excepcionais previstas na lei, e atendidos todos os requisitos exigidos para tanto, a Administração Pública poderá proceder ao lançamento tributário mediante arbitramento, consoante dispõe o artigo 148 do Código Tributário Nacional.

Em regra, o lançamento fiscal, depois de efetuado é inalterável. Contudo há exceções previstas pela própria lei, permitindo sua alteração. Essas alterações podem ser de natureza administrativa ou judicial.

Além de conferir exigibilidade ao crédito tributário, do lançamento fiscal emergem mais dois efeitos, um relacionado ao campo material e outro ao campo processual tributário.

Procedido o lançamento se estabelece o início do fluxo do interregno temporal caracterizador da prescrição ou decadência do crédito tributário, pois com o lançamento tributário nasce o direito de crédito da Fazenda Pública.

Em matéria processual tributária, o lançamento fiscal determina a natureza da ação competente para impugnação do crédito: até o lançamento a ação deverá ser declaratória (declarar a inexistência do crédito). Após sua realização, por já estar formalmente constituído o crédito fiscal, a ação anulatória será a adequada (para anulação se requer existência).

Por derradeiro, não poderíamos deixar de consignar, ainda que de forma insólita, a questão mais tormentosa e intrincada relacionada ao lançamento tributário: a sua natureza jurídica.

Para alguns, o lançamento fiscal tem natureza declaratória, no sentido de que apenas declara a existência e confere exigibilidade ao crédito tributário que, por sua vez, preexiste ao lançamento, surgindo, concomitantemente, com a ocorrência do fato gerador a o conseqüente nascimento da obrigação tributária. Argumentam que, do contrário, teríamos que admitir a natureza anômala da obrigação fiscal, porquanto nasceria desprovida de objeto. Em nossa opinião, é o entendimento mais coerente.

Para outra linha doutrinária, no entanto, lançamento tributário tem natureza constitutiva, uma vez que o crédito tributário surge posteriormente ao lançamento, isto é, somente depois de efetuado o lançamento fiscal é que se origina o crédito tributário. Escudam seu escólio, dizendo-o ser o adotado pelo legislador tributário, em virtude da expressão contida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, no sentido de que compete ao Fisco, mediante o procedimento de lançamento, constituir o crédito tributário.

#### **4.6 Crédito Tributário**

Consubstanciando-se como último momento da dinâmica tributária, o crédito tributário configura o objeto da obrigação fiscal e pode ser definido, de forma notadamente lacônica, como sendo o direito outorgado pela lei ao sujeito ativo (Estado ou preposto) de frente a ocorrência de um fato abstratamente previsto como gerador de tributo por aquela mesma lei, exigir o pagamento de uma determinada quantia em dinheiro do sujeito passivo (contribuinte, substituto ou responsável).

Como já apontado acima, existe grande celeuma acerca do momento em que surge o crédito tributário. Para alguns, o crédito tributário nasce quando do lançamento tributário, segundo preceito contido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, apegando-se, precipuamente, à expressão "constitui".

Para outros, e para nós com acerto, o crédito tributário surge quando da incidência da norma sobre o suporte fático, ou seja, nasce com a ocorrência do fato gerador do tributo, revestindo-se dos predicados da liquidez e exigibilidade pelo posterior lançamento fiscal.

O Código Tributário Nacional contempla cinco modalidades de suspensão do crédito tributário: a moratória; o depósito integral; as reclamações e recursos administrativos; a concessão de medida liminar ou tutela antecipada e o parcelamento.

Cumprе frisar, que a aludida suspensão não é do crédito fiscal em si, mas apenas da sua exigibilidade.

A exeqüibilidade do crédito tributário, como visto, dá-se através do lançamento válido e regular efetuado pela Fazenda Pública, que corresponde, "*mutatis mutandis*", no direito privado, ao momento em que o credor encontra-se apto a exigir o seu crédito.

No Direito Tributário, o Fisco, enquanto credor, preenchidos os pressupostos legais passa a exigir do sujeito passivo o *quantum debeatur*. Nenhum ato judicial poderá obstaculizar este poder/dever da Fazenda Pública, cuja legitimidade é inerente a sua competência constitucional. Pode, isso sim, tão-somente suspender-lhe sua exigibilidade, o que irá evitar a ocorrência de

decadência na hipótese de demanda judicial com decisão final favorável ao sujeito ativo.

O parcelamento foi introduzido no Código Tributário Nacional pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001.

A moratória em sua feição individual encontra-se como parcelamento.

O sujeito passivo, incapaz de pagar o valor devido em sua totalidade, em um único momento, requer à autoridade tributária o parcelamento da dívida na forma e quantidade de parcelas estabelecidas em lei.

O depósito do montante integral do crédito fiscal poderá ocorrer administrativa ou judicialmente, devendo ser observado, no entanto, o prazo e as condições como se estivessem sendo realizado diretamente ao ente público tributante.

As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo, são representados pela impugnação e pelo recurso administrativo, quando da discordância do sujeito passivo diante da exigência do sujeito ativo.

Enfim, a concessão de medida liminar em mandado de segurança, alcança o mesmo efeito. Não bastando, obviamente, a simples impetração desta ação judicial. Em que pese discordância da maior parte da doutrina, a jurisprudência do Egrégio Superior Tribunal de Justiça tem acatado a exigência de cumulação de concessão de medida liminar com o respectivo depósito de seu montante integral. Todavia, indeferida a medida liminar requerida, está facultado ao demandante efetuar o depósito judicial nos termos do inciso II do referido dispositivo.

Ademais, além das hipóteses de suspensão de exigibilidade do crédito tributário, o Código Tributário contempla situações que resultam na sua extinção, podendo operar-se de maneira ativa ou passiva.

Uma vez alcançado um dos institutos elencados pelo artigo 156 do Código Tributário Nacional, finda-se o crédito do sujeito ativo tributário.

O pagamento é a primeira das modalidades indicadas pelo Código Tributário Nacional, como ocasionadora da extinção do crédito pertencente ao

Ente público. Da mesma forma que no Direito Privado, o pagamento é aquele ato que o credor espera de seu devedor, para extinção do vínculo jurídico.

De forma metafórica e romântica poderíamos rematar que o pagamento é a extinção fisiológica da obrigação tributária.

A compensação, que tem sua aplicação adstrita às hipóteses legalmente previstas, dá-se através de um encontro de contas entre o crédito do Fisco perante o sujeito passivo e do sujeito passivo perante o Fisco. Ou seja, as partes são credoras e devedoras umas das outras, de maneira simultânea.

Essa compensação, contudo, dar-se-á apenas entre tributos da mesma natureza, nos termos do art. 66, da Lei nº 8.383, de 30.12.1991 (direito subjetivo material dos contribuintes).

Terceira hipótese de extinção do crédito tributário, a transação figura como uma modalidade posta pela legislação tributária, para que as partes, elegendo-a, coloquem termo às divergências existentes entre ambas. Assim como às demais hipóteses, essa também necessita de lei que autorize a sua utilização.

A doutrina tem citado como exemplo de transação, a situação em que o sujeito passivo sofre autuação fiscal para pagamento de determinada quantia, composta pelo valor do principal, juros e multa. Optando pelo recolhimento do valor total dentro do prazo e condições estabelecidas, haverá uma redução da multa devida. Desta maneira, o sujeito passivo, abrindo mão de recurso administrativo (*rectius*: impugnação), ganhará com a redução da multa, e o sujeito ativo, recebendo o valor objeto da transação terá a imediatidade da disponibilidade financeira.

Por sua vez, a remissão é o perdão do crédito tributário concedido pela legislação tributária. Vale ressaltar que tal hipótese de remissão não se confunde com outras abarcadas pela legislação, como, a título de exemplo: a estabelecida pelo artigo 19 da Lei nº 6.830, de 22.09.1980; ou aquela prevista pelo Código de Processo Civil, nos artigos 787 a 790.

A prescrição (perda do direito de ação) e a decadência (perda do próprio direito), em matéria tributária, ocorrem no prazo de cinco anos e devem ser computadas conforme estabelece o Código Tributário Nacional. Operando contra a Fazenda Pública, a contagem do prazo decadencial deve observar os artigos

150, parágrafo 4º e 173 do Código Tributário Nacional, enquanto que para a prescrição, o artigo 174 do mesmo diploma legal define as condições.

A conversão do depósito em renda, refere-se à hipótese de haver ocorrido depósito do crédito em seu montante integral, conforme disposto no artigo 151, inciso II do Código Tributário Nacional, e normalmente, por razões de improcedência da demanda proposta pelo sujeito passivo tributário, os valores depositados são convertidos em renda do Ente público tributante.

Salienta ainda o Código Tributário Nacional como forma de extinção do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus parágrafos 1º e 4º. Em suma, refletem a realidade de certos tributos cujo lançamento ocorre por homologação (expressa ou tácita).

A consignação em pagamento, nos termos do parágrafo 2º do artigo 164 do Código Tributário Nacional, extingue o crédito tributário, se julgada procedente a ação. Nesse caso a importância consignada será convertida em renda do Ente público tributante. Caso contrário, sendo julgada improcedente, no todo ou em parte a consignação, o crédito tributário será cobrado com juros e penalidades cabíveis.

A decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; e a decisão judicial passada em julgado, extinguem, por força própria o crédito tributário.

Na segunda instância administrativa a decisão que contrariar os interesses do Fisco, não permitirá a este buscar na esfera judicial a reversão do quadro. A recíproca não é verdadeira, isto é, o sujeito passivo tributário vencido na esfera administrativa tem a faculdade de demandar na esfera judicial.

Por relevante, deve ser acentuado que o instituto da coisa julgada opera somente na esfera judicial, porquanto é um fenômeno jurisdicional, não devendo ser confundido com ele, a vedação do Fisco, acima detalhada, em buscar a via judicial, por força de decisão negativa aos seus interesses, ocorrida na esfera administrativa.

Por conseguinte, consigna a lei, situações que ensejam na exclusão do crédito tributário.

O artigo 175 do Código Tributário Nacional prevê essas duas únicas situações: a isenção e a anistia.

A isenção atua no plano do exercício da competência tributária e pressupõe a ocorrência do fato gerador, configurando caso de supressão legal de parcela da hipótese de incidência fiscal.

O ente federado, por motivos diversos, renuncia à receita tributária, mesmo possuindo competência para a cobrança do tributo.

A anistia é o perdão concedido pelo Fisco ao agente que praticou uma infração tributária. Seu objeto é o ilícito praticado em desfavor da Fazenda Pública.

A concessão da anistia obsta a aplicação da sanção.

Por derradeiro, importante aduzir, que o crédito tributário, em virtude de estar afeto ao interesse público, é revestido de algumas garantias, privilégios e preferências, contempladas pelo Código Tributário Nacional (artigos 183 a 193), sem, contudo, esgotar as especificidades conforme de início é afirmado.

Porém, como é cediço, a ciência jurídica não conhece institutos de índole absoluta.

Por isso, tal caráter preferencial ínsito ao crédito tributário, suporta algumas atenuantes, como, por exemplo, nos casos de falência em que é preterido em favor dos créditos trabalhistas.

## **5 SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA**

### **5.1 Considerações iniciais**

Percorrida, embora perfunctoriamente, a sistemática conferida pelo legislador constitucional ao direito tributário pátrio e delineada, da mesma maneira, a dinâmica tributária, emerge-se a necessidade de breve reflexão acerca da sujeição passiva tributária.

O tema da sujeição passiva tributária mostra-se fértil em entraves e dificuldades, porquanto a imprecisão terminológica e a utilização indiscriminada de alguns conceitos metajurídicos tornam árdua a sua exata compreensão e conduzem a uma enorme dissonância no tratamento que lhe é outorgado pela doutrina.

Segundo o escólio do professor Rubens Gomes de Sousa<sup>5</sup>, a figura do sujeito passivo tributário deve ser cristalizada tendo-se por supedâneo critérios de natureza econômica.

Essa utilização de critérios metajurídicos para definição da sujeição passiva é o motivo pela qual essa posição foi alvejada de várias críticas doutrinárias.

Preleciona o citado autor, sempre tendo em conta a relação econômica estabelecida entre o sujeito tributário e o fato gerador da obrigação, que a sujeição passiva tributária pode ser direta ou indireta.

Denomina de sujeição passiva direta a hipótese em que o devedor do tributo beneficia-se economicamente com a ocorrência do fato gerador.

Por outro vértice, se por razões diversas, o dever tributário é imputado à outra pessoa que não aquela que auferiu vantagem econômica em virtude da incidência tributária, surgiria, na concepção do ínclito professor, a sujeição passiva indireta.

Prosseguindo em sua assertiva, o citado tributarista consigna que a sujeição passiva indireta, em virtude do momento em que é estabelecida, pode se dar por transferência ou por substituição, sendo que naquela a obrigação nasce em face do sujeito passivo direto e por força de acontecimento posterior transfere-se para outro sujeito (o sujeito indireto), enquanto nesta a obrigação surge, desde

---

<sup>5</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Resenha Tributária, São Paulo, p. 92, 1975.

sua origem, contra pessoa diversa daquela que se relaciona economicamente com o fato tributado (nasce contra o sujeito indireto).

Por conseguinte, aduz ainda, que a transferência pode ocorrer por solidariedade, sucessão ou responsabilidade.

Por seu turno, o professor Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>6</sup>, retoma esta clássica lição do professor Rubens Gomes de Sousa, conferindo-lhe uma nova roupagem consistente na utilização de critérios jurídicos, e não mais econômicos, para a definição do sujeito passivo, abstraindo-se, dessa forma, aqueles hostilizados conceitos metajurídicos, alvo de severas críticas, que foram empregados pelo antigo mestre.

Leciona Sacha Calmon, que o sujeito passivo tributário pode receber dois diferentes qualificativos: será *contribuinte* quando realizar a situação definida em lei como hipótese de incidência da obrigação principal (presença de vínculo direto com o fato gerador). E será *responsável* quando, ainda que não tenha dado ensejo à realização do fato impositivo, seja escolhido pela lei como devedor daquela obrigação (ausência de vínculo direto com o fato gerador).

Basicamente, é com arrimo nestes contornos, com tênues variações de ordem didática, que a matéria é abordada pela maioria dos autores, inclusive, dessa maneira será tratada no presente trabalho, notadamente, por estar assim disposta no Código Tributário Nacional.

## 5.2. Sujeito passivo tributário

É indispensável, por imperativo lógico, que no limiar da argumentação acerca da sujeição passiva tributária, seja trazida a lume a definição da figura do sujeito passivo tributário.

Sem maiores delongas, sujeito passivo tributário é aquele a quem à lei (decorrência do princípio da legalidade) atribui a obrigação de cumprimento do dever tributário.

---

<sup>6</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. Forense, Rio de Janeiro. 6. ed., p. 598, 2001.

Esse cumprimento do dever se expressa pelo pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária.

Na acepção do Código Tributário Nacional, quando existir relação pessoal e direta do portador da obrigação de cumprir o dever tributário com a situação que constitui o fato gerador (aspecto material), o sujeito passivo será chamado contribuinte (artigo 121, parágrafo único, I) ou substituto (artigo 128). Trata-se da denominada sujeição passiva direta.

Nas hipóteses em que inexista essa referida relação pessoal e direta do obrigado com o fato imponible, mas nas quais a sua obrigação deflue de disposição expressa de lei (princípio da legalidade), esse sujeito passivo será então chamado de responsável ou de sucessor tributário (Código Tributário Nacional, artigo 121, parágrafo único, II e 129 e seguintes). Trata-se da chamada sujeição passiva indireta.

Na sujeição passiva indireta, a obrigação tributária, uma vez nascida em face do contribuinte ou substituto, desloca-se, em virtude de um acontecimento posterior à incidência do fato gerador, e diverso deste, alcançando uma terceira pessoa, qual seja, o sujeito passivo indireto (sucessor ou responsável). Tal sujeito passivo, comumente, possui um determinado liame com o sujeito passivo direto (contribuinte ou substituto), ou com o próprio fato gerador da obrigação.

Nesse diapasão, observa-se que sujeito passivo tributário é gênero da qual as figuras do contribuinte e do substituto (sujeitos passivos diretos), assim como do sucessor e do responsável (sujeitos passivos indiretos), são espécies.

### **5.2.1. Contribuinte**

De forma singela, é contribuinte a pessoa que pratica um fato gerador de tributo e, portanto, nutre relação pessoal e direta com este, revestindo-se no responsável principal pela sua ocorrência, sendo, por isso, apontado pela lei tributária como devedor dessa obrigação que desencadeou.

O contribuinte, em suma, é o autor do fato gerador consubstanciado na lei como devedor da obrigação. Dessa maneira, poderá ser escolhido pelo legislador

entre qualquer das pessoas envolvidas de maneira pessoal e direta com o fato imponível.

Os critérios que direcionam o legislador nessa escolha são razões de política fiscal. Entretanto, imperioso ressaltar que sempre deverá ser respeitado o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º, da Constituição Federal), exteriorizado pelas condições econômicas dos envolvidos na situação. Por óbvio, o legislador escolhe, normalmente, aquele que efetivamente realiza o fato gerador.

### **5.2.2 Responsável tributário**

Consoante mencionado alhures, a definição do responsável tributário ocorre mediante exclusão. É responsável tributário, na dicção do Código Tributário Nacional, aquele que não sendo o contribuinte, é hasteado pela lei à condição de devedor da obrigação tributária.

Sob o signo de responsável tributário engloba-se o substituto, o sucessor e o responsável em sentido estrito.

Conquanto haurido a tal condição por eleição do legislador, é salutar observar que a escolha do responsável tributário não se reveste de plena discricionariedade.

Em primeiro, está subordinada à disposição expressa de lei (Código Tributário Nacional, artigo 121, parágrafo único, inciso II), obedecendo, assim, ao princípio da reserva legal, corolário do princípio da legalidade.

Requer-se ainda, para a escolha do responsável, que a eleição recaia sobre pessoa que tenha, no mínimo, um liame indireto com a hipótese de incidência estando, ainda que por vias convexas, vinculada ao fato gerador da obrigação tributária.

Por conseguinte, e visando atender aos predicados de justiça e equidade, a escolha do responsável tributário não poderá onerá-lo pelo cumprimento dessa obrigação a que foi alçado como devedor pela lei.

Assim, deverá ser-lhe propiciado, que de alguma maneira se reembolse da quantia despendida ao recolher o tributo que, caso não houvesse a sua escolha, seria devido ao contribuinte.

Em suma, a responsabilidade tributária não pode ser distribuída de forma indiscriminada e arbitrária pelo legislador tributário.

### **5.2.2.1 Substituto tributário**

O substituto tributário, por sua vez, aparece quando o legislador por diversas razões, mas, principalmente por conveniência do Fisco, excluindo a responsabilidade do contribuinte (devedor natural), atrela o cumprimento da obrigação tributária à pessoa diversa daquela que promove efetivamente a realização do fato gerador do tributo, compelindo-o a solvê-lo em substituição do devedor originário (contribuinte), que seria não fosse o ditame legal poupá-lo com a eleição do substituto, o sujeito passivo da despontada obrigação fiscal.

A substituição passiva tributária, que se caracteriza, na verdade, como uma imprescindível medida de política fiscal e que é empregada com maior freqüência em tributos indiretos (IPI, ICMS, etc), pode ser progressiva ou regressiva.

Diz-se substituição passiva na modalidade progressiva, quando a lei posterga a cobrança das receitas fiscais, atribuindo ao substituto a obrigação de recolher todo o montante devido pelos devedores antecedentes.

De outra parte, fala-se de substituição passiva regressiva, nas hipóteses em que ocorre antecipação da exigência do pagamento do tributo, sendo o substituto eleito como responsável pelo recolhimento do valor tributário que seria devido pelos obrigados subseqüentes.

Essa modalidade de substituição é cercada de robusta polêmica doutrinária. Há calorosas discussões, precipuamente, no que tange: a) a eventual recolhimento de tributo a maior (já que o montante do tributo é estimado por presunção), e a possibilidade da conseqüente restituição do valor excedente pelo Fisco; b) a admissibilidade, não obstante o teor do artigo 150, parágrafo 7º, da Constituição Federal (acrescido pela Emenda Constitucional nº 03/93), da

substituição por antecipação, porquanto a responsabilidade tributária, nesse caso, preexistiria a ocorrência do fato gerador (evento que segundo o artigo 113, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional faz surgir a obrigação tributária), e assim o crédito fiscal, que na acepção daquele mesmo Codex, decorre da ocorrência da obrigação tributária, estaria sendo exigido anteriormente ao nascimento desta.

Questões estas, que estão longe de obter respostas uniformes dos estudiosos tributários.

O ressarcimento do substituto tributário, feito pelo mecanismo de preços, deve ser imediato. Não sendo possível o reembolso imediato do substituto, a substituição não é cabível.

Por isso, exige o Código Tributário Nacional, a vinculação (ainda que indireta), do substituto ao fato gerador, exatamente para que não seja compelido a se ressarcir do substituído só posteriormente, por outros meios, que não o mecanismo de preços.

Outra enorme celeuma doutrinária margeia a figura do substituto tributário. Segundo algumas opiniões, que a nós parecem mais sensatas, a substituição antecede o plano jurígeno, porquanto o dever jurídico já nasce diretamente contra o substituto e assim, na verdade, nunca houve na esfera jurídica a substituição, a qual pode ser vista apenas economicamente, mas não juridicamente.

Imantado com o brilhantismo que lhe é peculiar, o professor Zelmo Denari<sup>7</sup> sintetizou a polêmica, valendo a dilatada transcrição:

O tema da substituição tributária, quase inagitado no Brasil, tem merecido especial atenção dos tributaristas estrangeiros, suscitando construções doutrinárias extraídas dos arcanos da questão. Para dilatar os horizontes do tema e facilitar seu conhecimento, propomos neste título, sumariar as mais importantes teorias.

Allorio chega a negar a existência do fenômeno tributário por meio de diversos argumentos, afirmando, inclusive, que o termo substituição é equívoco, porque se confunde o momento pré-jurídico com aquele jurídico. No momento pré-jurídico - afirma Allorio -, o legislador poderia optar por Tício ou Sempronio, como contribuinte. Todavia, no momento jurídico, único relevante, optou por Tício, que,

---

<sup>7</sup> DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. Atlas, São Paulo. 8.ed., pg.226-227, 2002.

portanto, não substitui ninguém: é o contribuinte. Inexiste substituição, mas simples critério de atribuição de sujeição passiva.

A construção de Allorio foi vivamente combatida por Giannini, que a refutou sob a alegação de que a figura do contribuinte originário (substituído), ou seja, Sempronio, ordinariamente, é considerada na lei e não no processo mental do legislador, e com relação a ela é que se estabelece o fato gerador, alíquota, base de cálculo, o que, por si só, justifica a existência dessa categoria de sujeição passiva. Tício inova a relação jurídica tributária e, por isso, é o substituto.

Doutrina clássica - estenuamente defendida por Pugliese, Brumenstein Tesoro e por Amílcar Falcão, no Brasil, entende que a substituição deve ser considerada como uma forma de execução contra terceiros.

Desaconselhou-a Giannini, sob o fundamento de que o substituto não é um terceiro que integra a relação jurídica tributária, mas o próprio devedor do imposto. Mais contundente, Perez de Ayala pondera que só se pode falar em execução antecipada contra terceiros quando há descumprimento da obrigação tributária por parte do contribuinte.

Outra teoria, liderada por Victor Uckmar, da Universidade de Gênova, defende a opinião de que na substituição tributária há representação ex lege. O substituto tributário atua como representante legal do substituído, quando recolhe aos cofres públicos o tributo devido. Tal teoria é fácil de ser refutada, se considerarmos inexistir qualquer prestação de contas entre o substituto e o contribuinte. Nem há que se perquirir se o substituto recolheu o imposto com dinheiro próprio ou com fundos do representado. Demais disso, como adverte Giannini, estranha é a representação em que somente se considera a figura do representante legal (substituto) para efeito de incidência e recolhimento do tributo, sem se cogitar da figura do representado.

Finalmente, a posição de Perez de Ayala, na Espanha. O substituto é obrigado a pagar o tributo desde que instaurada a relação tributária entre o Fisco e o contribuinte. Dessa forma, o sujeito passivo da obrigação tributária seria, na verdade, o contribuinte, ficando o substituto como sujeito passivo obrigado a executar a obrigação, ou seja, atuaria no momento executivo da obrigação.

Não conspiramos da mesma inteligência e emprestamos nossa adesão ao amplo setor doutrinário que não admite dualismo na substituição e considera, como sujeito passivo da obrigação tributária, o substituto tributário, excluindo o contribuinte da relação jurídico tributária.

O debate, além de acirrado, está longe de seu crepúsculo. Seu ultimato parece tão improvável quanto à veemência empregada por seus diversos contendores na defesa de suas opiniões.

#### **5.2.2.2 Sucessor tributário**

Prevista pelo Código Tributário Nacional nos artigos 129 a 133, a sujeição passiva tributária por sucessão, não acarreta maiores dificuldades para sua compreensão.

Caracteriza-se pela migração da responsabilidade tributária que, nascida em face do sujeito passivo direto (contribuinte ou substituto), transfere-se para o sucessor tributário, em virtude do advento de um acontecimento posterior e diverso à ocorrência do fato gerador, que passa a ser, então, o devedor da obrigação para com o Fisco.

Conforme preleciona a lei civil, a sucessão pode ser de índole universal ou particular. No campo tributário a sucessão universal agrega a sucessão “causa mortis”, a falimentar e a oriunda de alteração do tipo societário, enquanto a sucessão particular congrega a sucessão imobiliária e a empresarial.

Costuma-se também atribuir outra classificação para a sucessão tributária, dividindo-a em negocial (empresarial, imobiliária e alteração do tipo societário), resultante da vontade das partes através da prática de negócio jurídico, ou mandamental (“causa mortis”, falimentar), que promana de uma ordem legal com o escopo de preservação e tutela das relações jurídicas.

No campo tributário, operada a sucessão universal (“causa mortis”, falimentar e alteração do tipo societário) o sucedido desaparece da relação jurídico-tributária dando lugar ao sucessor. Essa exclusão do sucedido, todavia, não ocorre nas hipóteses de sucessão particular (imobiliária e empresarial), subsistindo, pois, a figura do antecessor ao lado do sucessor tributário.

Como assinalado acima, a responsabilidade tributária por sucessão comporta várias modalidades que decorrem do evento que lhes deu causa. Pode a sucessão tributária ocorrer por morte do devedor (“mortis causa”), por prática de ato negocial (imobiliária ou empresarial) e, ainda, por força de disposição legal (falimentar).

Portanto, “causa mortis”, imobiliária, comercial ou empresarial e falimentar, são subespécies da sucessão tributária, que por seu turno, consubstancia-se em uma das espécies do gênero sujeição passiva tributária.

No que concerne a sucessão por morte, denominada “causa mortis”, o falecimento do sujeito passivo direto (sucedido) será, exatamente, o

acontecimento posterior e diverso do fato gerador, que determinará a migração do dever jurídico de pagar (*rectius*, obrigação tributária) para os sucessores.

Nesse caso, o espólio, que é a universalidade de bens e direitos deixados pelo falecido, responderá pelos tributos devidos até a data da morte do sujeito passivo direto (contribuinte ou substituto). Pelos tributos gerados até a data da partilha ou da adjudicação, respondem os sucessores a qualquer título e o cônjuge meeiro.

Essa responsabilidade, contudo, em respeito ao postulado de que o responsável tributário não poderá ser onerado pelo recolhimento do tributo a que fora obrigado pela lei, é adstrita as forças da herança recebida.

A sucessão oriunda de ato negocial dá-se nas hipóteses de aquisição imobiliária; de aquisição de uma pessoa jurídica por outra; e ainda nos casos de fusão, incorporação, transformação e cisão de pessoas jurídicas.

Eventualmente, a sucessão poderá resultar de um comando legal, como, por exemplo, no caso da pessoa jurídica acossada pela falência que é sucedida pela massa falida. Essa modalidade de sucessão passiva tributária é a denominada sucessão falimentar.

### **5.2.2.3 Responsável tributário em sentido estrito**

A responsabilidade atribuída aos terceiros, os chamados “responsáveis” em sentido estrito, está elencada nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Da mesma maneira que a sucessão, essa espécie de responsabilidade tributária surge quando o dever jurídico, nascido contra o sujeito passivo direto (contribuinte ou substituto), migra para terceira pessoa, que se reveste na condição de devedora da obrigação tributária.

A responsabilidade em sentido estrito origina-se de situações de inadimplemento, omissão e má-fé do devedor tributário original, que são expressa e taxativamente previstas pelo Código Tributário Nacional.

Já vimos que a responsabilidade tributária não pode ser atribuída de forma arbitrária e indiscriminada pelo legislador, estando sua fixação circunscrita a impostergável obediência de alguns parâmetros. Nessa perspectiva, é que foi concebida a figura do denominado responsável tributário em sentido estrito.

Assim, a responsabilidade tributária contemplada no artigo 134 do Código Tributário Nacional, dá-se quando o dever tributário (*rectius*, a obrigação) transfere-se para o chamado “responsável” por sua intervenção nos atos ou pelas omissões que praticar. Trata-se de responsabilidade subsidiária e solidária.

Subsidiária, porquanto o “responsável” somente será compelido a arcar com o dever fiscal se não for possível exigi-lo do sujeito passivo direto. Isto é, a Fazenda Pública deverá, primeira e necessariamente, intentar a cobrança de seu crédito em face do sujeito passivo direto da obrigação (antecessor) e, somente após ser demonstrada a impossibilidade deste em solver a prestação, é que surgirá a possibilidade da cobrança ser efetuada contra si (sujeito passivo indireto). É a denominada solidariedade com benefício de ordem.

Solidariedade significa que, havendo mais de um devedor, pode o Fisco exigir a integralidade da dívida de qualquer um deles. O benefício de ordem é o direito/garantia que tem o devedor solidário de ver exigida a obrigação primeiro do(s) outro(s) devedor(es).

Por outro ângulo, a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, pressupõe a prática de atos com excesso de poderes ou com infração à lei, contrato social ou estatuto. Nesta hipótese, não há benefício de ordem, migrando a responsabilidade, “ipso” fato, do sujeito passivo direto para os “responsáveis”.

A Fazenda Pública não tem que exigir primeiro o débito do sujeito passivo direto. Exige desde logo do responsável (sujeito passivo indireto).

Singelamente, excesso de poderes é o que ocorre quando o procurador, gerente ou administrador, pratica atos para os quais não está autorizado. Diz-se, então, que excedeu o mandato (procuração).

Infração à lei acontece quando a pessoa desobedece o que determina a disposição legal. É caso de infração de lei, por exemplo, a ocasião em que a pessoa jurídica encerra suas atividades e seus sócios não tratam de registrar o respectivo distrato social no órgão do registro do comércio (Junta Comercial). Em tal caso os sócios passam a ser responsáveis com seus bens pessoais e particulares pelos débitos tributários da extinta pessoa jurídica, e o Fisco pode deles exigir os débitos sem antes exigí-los da pessoa jurídica, ainda que esta seja, por exemplo, por quotas de responsabilidade limitada.

Outra hipótese de infração à lei acontece nos casos de sonegação fiscal. Por exemplo, se a pessoa jurídica vende mercadorias sem emissão de notas fiscais e omite na escrituração contábil e fiscal a receita das vendas, não pagando o tributo incidente, os sócios-administradores respondem com seus bens pessoais e particulares pelo débito tributário, ainda que a pessoa jurídica seja por quotas de responsabilidade limitada.

E mais: a Fazenda pode exigir o débito dos sócios-gerentes ou diretores ainda que a pessoa jurídica possua bens suficientes para o pagamento.

É evidente que a Fazenda Pública normalmente exige o débito primeiro da pessoa jurídica, entretanto, a possibilidade jurídica de que seja exigido primeira e somente dos sócios, sempre existe.

A infração de contrato social ou estatuto ocorre quando o sócio-gerente, por exemplo, desobedece o contrato social na sociedade por quotas de responsabilidade limitada, ou o diretor desobedece o estatuto da sociedade por ações. O contrato social e o estatuto prevêm os poderes para os sócios e diretores. Por isso, a infração normalmente também enseja excesso de poderes.

### **5.3 Sujeito passivo da obrigação acessória**

No tópico pertinente à obrigação tributária, aludimos que esta se divide em principal e acessória. Logo, a sujeição passiva tributária, além de abarcar a responsabilidade pelo pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, pode se referir também a responsabilidade pelo cumprimento de obrigações acessórias.

Nesse íterim, sujeito passivo de obrigação fiscal acessória é aquele a quem à lei (princípio da legalidade) imputar o dever de fazer, deixar de fazer ou tolerar algo, em benefício do Fisco.

Imperioso sublinhar, que em disposição despicienda, o Código Tributário Nacional consigna que o descumprimento dessa obrigação acarretará em sua “conversão” em obrigação principal, mediante a imposição de uma sanção tributária (artigo 113, parágrafo 3º).

Disso resulta a inutilidade da disposição, porquanto o dever de solver penalidade pecuniária já está inserido no conceito de obrigação fiscal principal, segundo preceito do mesmo Código (artigo 113, parágrafo 1º), não havendo, assim, necessidade da propalada conversão.

## **6 MULTA FISCAL**

### **6.1 Introdução**

Ecoa na sabedoria popular, que empiricamente revela-se verdadeira, através de adágio repetido à longa data, a afirmação de que a “primeira impressão é a que fica”.

Desconhecemos a procedência da assertiva acima descrita na mesma proporção em que escapa à nossa alçada a axiologia nela encerrada. Contudo, rendemos a ela nossos créditos, e essa é a razão pela qual, em linhas

propedêuticas ao assunto objeto do presente capítulo, consignaremos esse breve intróito, que, para nós, é ponto de partida e vértice direcionador a iluminar toda a exposição da matéria que a seguir será tratada.

Nesse diapasão, antes de qualquer comentário acerca das multas fiscais, e posteriormente, sobre sua eventual intransmissibilidade aos sucessores tributários, é imperioso dizer que comungamos do perspicaz pensamento do professor Ives Gandra da Silva Martins<sup>8</sup>, o qual trazemos à colação, e na qual acreditamos piamente, ser o pensamento da avassaladora maioria dos contribuintes:

O tributo é uma penalidade. Espontaneamente muitos poucos dariam sua contribuição ao Estado. A norma, que o exige, é sempre examinada com resistência, ao contrário da maior parte das normas sociais, cujo cumprimento faz-se naturalmente, sendo o castigo exceção colocada à margem para os casos excepcionais de desrespeito. A sanção para a norma social de aceitação sem resistência é complemento natural à sua vigência e eficácia. A sanção para a norma de rejeição social é complemento essencial à sua vigência e eficácia. Mesmo sem a sanção, a norma de aceitação sem resistência seria cumprida pela grande maioria da população. A norma de rejeição, sem a sanção, seria cumprida por muitos poucos. Isto porque a norma de rejeição social impõem-se como uma penalidade aos que são obrigados a cumpri-la, sendo, portanto, de caráter odioso.

Por fim, deixamos a presente citação, cujo conteúdo por sua invariável riqueza, esperamos seja muito bem ponderado e refletido.

O Direito não é Justiça, mas perde sua razão de ser quando suas veredas não são capazes de conduzir até o encontro com aquela velha senhora de aparência jovem, que carrega em suas mãos a balança e a espada, e que não é cega, mas tem os olhos vendados.

Em suma, é o que precisávamos sublinhar, e por ser assaz pertinente e esclarecedor, é oportuno deixarmos a idéia bem travejada: em si, o tributo já é

---

<sup>8</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. Saraiva, pg.46, 1980.

uma penalidade e revela-se, de maneira insofismável, como verdadeira “economia de aquisição compulsória”.<sup>9</sup>

## 6.2 Conceito e necessidade de sanção

Como é cediço, na mesma razão em que é impossível conceber a sociedade sem normas reguladoras de conduta é imaginar o Direito sem sanção.

Condicionado o cumprimento das normas jurídicas ao talante de seus destinatários, sem a oposição de qualquer gravame a seus transgressores, teríamos que a maioria da legislação vigente não encontraria ressonância social, e por fim, acabaria fadada ao desuso e ao esquecimento.

Enfim, a ser assim, não teríamos normas jurídicas, mas apenas meros preceitos ou ditames aconselhatórios, cuja obediência estaria atrelada ao livre discernimento e conveniência de cada um de seus receptores, e que, por derradeiro, conduziriam ao caos social.

O raciocínio é simples e por demais conclusivo: se mesmo com a existência de normas sancionantes a afligir os transgressores é árdua a tarefa de inculcar no ser humano o respeito às leis, é óbvio, que se desprovidas de sanções, as normas jurídicas não lograriam encontrar o mínimo de acolhimento social.

Destarte, não existe Direito sem sanção, sob pena de suas normas não alcançarem eficácia e executoriedade no meio para o qual se dirigem, permanecendo segregadas no plano teórico, sem qualquer ingerência no mundo fático.

Disso decorre, a nosso ver, o conceito de sanção como sendo um comando legal emanado por uma norma jurídica com o escopo de coagir seus receptores, mediante a imposição de um castigo, ao cumprimento das leis, e assim, imprescindível para lhe conferir eficácia e execução e permitir que a norma jurídica possa transpor o plano teórico e encontrar ressonância no mundo fático.

---

<sup>9</sup> HANYA, Ito. **Essays in public finance**. Tóquio, Science Council of Japan, 1954 apud Martins, Ives Gandra da Silva, ob. cit, pg. 50.

### 6.3 Sanções tributárias e multa fiscal

A lei tributária, como garantia de sua fiel observância, também comina sanções aos seus infratores. Portanto, desrespeitado um dever tributário, incidirá a imposição de uma sanção fiscal.

Em outras palavras: aquele que praticar um ilícito tributário será afligido por uma sanção fiscal que lhe cominará um castigo por sua desobediência à determinação legal.

Dentre as sanções tributárias, a mais comum é a multa fiscal, que visa tutelar o cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias.

Vejamos a lição do professor Sacha Calmon<sup>10</sup>:

Caracterizada a infração deve ser a sanção. Vimos de ver que a hipótese de incidência das normas sancionantes é precisamente o ilícito. Com a realização da infração in concreto incide o mandamento da norma sancionante. Vale dizer: realizado o 'suposto' advém a 'conseqüência', no caso a sanção, conforme prevista e nos exatos termos dessa mesma previsão.

As sanções tributárias mais difundidas são as multas (sanções pecuniárias). Sancionam tanto a infração tributária substancial quanto a formal. As multas que punem a quem descumpriu obrigação principal são chamadas de "moratórias" ou de "revalidação"; e as que sancionam aos que desobedeceram obrigação acessória respondem pelo apelido de "formais" ou "isoladas".

E, mais adiante, prossegue o citado autor<sup>11</sup>:

A hipótese de incidência da norma sancionante que pune o descumprimento de obrigação principal é não ter o contribuinte - destinatário da multa - pago o tributo, tê-lo feito a destempo ou

---

<sup>10</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria e prática das multas tributárias**. Forense, Rio de Janeiro, 2. ed., p.39, 1998.

<sup>11</sup> idem, ibidem, p.40

insuficientemente. As situações descritas se equivalem. A hipótese de incidência da norma sancionante, que aplica multa por descumprimento da obrigação acessória, é ter o contribuinte feito o que era proibido fazer ou não ter feito o que era obrigatório fazer.

No primeiro caso, há que se constatar a mora ou a insuficiência do pagamento. No segundo caso é mister certificar a inexistência do ato obrigatório ou a existência do ato vedado, em contraste com a lei, por isso que *nullum tributo nulla poena sine lege*. A função básica da sanção tributária é a de tutelar o direito do Estado de receber tributos e de impor deveres secundários, visando a evitar o *periculum in mora*, sem necessidade de recorrer à lei penal.

Pois bem. Esse o verdadeiro apanágio da multa fiscal - tutelar, mediante a cominação de um gravame, o direito estatal de receber tributos e de impor outros deveres aos particulares, que funcione como castigo aos infratores e como exemplo aos demais, estimulando o cumprimento das obrigações fiscais.

Portanto, castigar e persuadir são, em nosso entendimento, as precípuas finalidades da imposição de multas fiscais, que assumem nítido caráter penal.

#### **6.4 Natureza jurídica da multa fiscal**

Impreterivelmente, o estudo científico de um determinado objeto requer uma abordagem acerca de sua natureza na busca de enquadrá-lo devidamente dentro da ciência a que pertence.

A investigação singular do objeto, desligando-o da ciência a que está vinculado, conduzirá, necessariamente, a proposições equivocadas e dissonantes da sua verdadeira acepção e finalidade científicas.

Somente assim, percorrendo-se o “iter” necessário e exigido pela pesquisa científica é que se permite estabelecer conclusões cientificamente válidas e corretas sobre o assunto estudado.

Esse o escopo colimado com o presente tópico.

A partir da análise da natureza jurídica da multa fiscal poderemos tecer conclusões que terão legitimidade científica sobre a matéria.

#### **6.4.1 Teoria da natureza civil da multa fiscal**

Preconizam um gama de autores, que a multa fiscal possui natureza civil, enquadrando-a como simples acréscimo ao débito originário (participando de sua executoriedade).

Sustentam que a multa fiscal revela-se como mera reparação civil pelo dano causado ao Fisco, advindo da prática de uma infração tributária.

Entre os autores que defendem essa posição, destacam-se J.H. Meirelles Teixeira, o grande mestre publicista Hely Lopes Meirelles, Ruy Cerne Lima e Temístocles Brandão Cavalcanti.

Destacamos a lição do saudoso Hely Lopes Meirelles<sup>12</sup>:

Multa administrativa é toda imposição pecuniária a que se sujeita o administrado à título de compensação do dano presumido da infração. Nesta categoria de atos punitivos entram, além das multas administrativas propriamente ditas, as multas fiscais, que são modalidades específicas do Direito Tributário.

Argumentam, em breves linhas, que a prática da infração fiscal acarreta um dano à Fazenda Pública e que, por conseqüência, esse prejuízo deverá ser reparado mediante a imposição pelo Fisco de uma multa fiscal ao infrator.

Ou seja, com a ocorrência da infração fiscal surge para o infrator o dever jurídico de indenizar o Fisco, que, em contrapartida, passa a ser titular do direito de impor e exigir do infrator essa indenização.

Contudo, é evidente o desacerto desse entendimento.

---

<sup>12</sup> MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. Malheiros Editores, São Paulo, 21.ed., p.191, 2002.

De aceitação já duvidosa em tempos passados, quando a imposição da multa fiscal permanecia dentro de patamares módicos, essa teoria torna-se insustentável atualmente, porquanto as multas fiscais são fixadas em valores astronômicos, ultrapassando quase sempre, de forma vultosa, o valor do crédito tributário devido.

Logo, observa-se que as multas fiscais não se coadunam com o pretendido caráter indenizatório apregoado pelos defensores dessa teoria, pois a indenização, sendo a maneira de compensar o dano que lhe dá causa, deve ser fixada no valor exato desse prejuízo.

Ademais, as multas fiscais são impostas independentemente da ocorrência ou não de dano ao Fisco, bastando à prática da infração tributária, o que destoa por completo dos postulados civis referentes à indenização, que tendo o dano causado como suporte, só é cabível quando suficientemente demonstrada a sua ocorrência.

Da conjugação dessas incompatibilidades emerge a nítida incongruência dessa teoria.

Enquanto o direito civil determina que só cabe indenização quando há dano e que o montante daquela deva corresponder exatamente ao valor deste, já que visa compensá-lo, em sede de direito tributário a multa fiscal é imposta independentemente da ocorrência de dano, e mesmo nos casos em que este ocorre, sempre em valores maiores ao seu.

Por outro lado, a Fazenda Pública já faz uso da correção monetária e do acréscimo de juros moratórios ao montante devido, para compensar qualquer prejuízo que eventualmente possa recair sobre o crédito fiscal, decorrente da prática de infrações tributárias.

Assim, o emprego de tais fatores pelo Fisco, é suficiente para denotar a inexistência do propalado caráter indenizatório-compensatório como inerente às multas fiscais, fazendo transparecer o evidente equívoco dessa corrente de autores.

---

#### 6.4.2 A natureza específica da multa fiscal

Para outra parcela de autores, a multa fiscal ostenta natureza e estrutura jurídicas idênticas as do crédito tributário, constituindo-se em agravamento ou majoração do próprio débito fiscal e incorporando-se a dívida principal.

Citamos, dentre vários de seus expoentes, o italiano Giannini e o jurista argentino Rafael Biesa<sup>13</sup>, cuja lição colacionamos a seguir:

La pena fiscal viene a integrar el precepto fiscal que es lo dominante. La pena de multa es un corolario lógico del incumplimiento y, por tanto, sanción típica de índole fiscal.

Nessa linha de entendimento, preconizam seus defensores que devem ser aplicadas às multas fiscais, as mesmas disposições e regras pertinentes aos tributos, já que estas não se confundem com as sanções penais e nem representam qualquer tipo de indenização ao Fisco.

Entendemos que essa corrente carece de suporte lógico, pois não há necessidade de se buscar soluções científicas autônomas para um instituto quando ele encontra-se suficientemente elaborado dentro de um ramo científico já existente.

Destarte, a ciência jurídica possui ramos capazes de abarcar sobejamente o instituto das multas fiscais, não se justificando a construção de um novo conceito para asseverar a natureza autônoma dessas sanções tributárias.

Por conseguinte, é cediço que os ramos do Direito são passíveis de interpenetração, justamente, para possibilitar a busca de solução aos problemas que se apresentem utilizando-se dos conceitos já existentes na seara jurídica, com o propósito de escoimar a ciência de eventuais imperfeições que possam ser inseridas em seu seio, assegurando que sua estrutura lógica e sua unicidade sejam preservadas.

---

<sup>13</sup> BIELSA, Rafael. **Estudios de Derecho Público**. vol. II, p.479 apud Silva, José Manoel da. Alguns aspectos das sanções fiscais, in Fisco e Contribuinte. p.3, 1961.

É por isso que a nosso ver, a presente posição doutrinária é contaminada pela inconsistência lógica, afrontando aos ditames da ciência jurídica e não merecendo guarida.

Outrossim, cumpre ainda ressaltar, que interpretado teleologicamente, o Código Tributário Nacional, ainda que não com a clareza necessária (em virtude da redação do artigo 113, parágrafo 1º), repeliu, expressamente, o entendimento preconizado por essa teoria, afirmando em seu artigo 3º que o tributo, definitivamente, não se confunde com a multa fiscal.

Seguindo essa mesma perspectiva, em seu artigo 157 traçou nítida distinção entre penalidade e crédito tributário, realçando, uma vez mais, essa diferenciação.

#### **6.4.3 A natureza ambivalente da multa fiscal (punitiva-indenizatória)**

Na acepção de outra linha de autores, a multa fiscal possui natureza ambivalente, conjugando, simultaneamente, os predicados de punição e indenização e traduzindo-se em uma simbiose - punitiva no que concerne ao ilícito cometido, e compensatória no pertinente ao dano causado.

As críticas alhures, expendidas à teoria da natureza indenizatória da multa fiscal, servem para tornar flagrante também o equívoco deste posicionamento.

Com a corriqueira eloqüência que verte de suas lições, o ilustre professor Sacha Calmon<sup>14</sup>, não passou à margem da questão:

De confutar o argumento de que a multa moratória, conquanto punitiva é também indenizatória, possuindo uma ambivalente personalidade jurídica. A este androgenismo conceitual tão a gosto da época, sequer escapou RUY BARBOSA NOGUEIRA emérito tributarista paulistano, titular da prestigiosa Escola de Direito do largo de São Francisco.

A multa tem como pressuposto a PRÁTICA DE UM ILÍCITO (descumprimento a dever legal, estatutário ou contratual). A indenização possui como pressuposto um dano causado ao patrimônio alheio, com ou sem culpa (como nos casos de responsabilidade civil objetiva

---

<sup>14</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ob. cit., p.71-72

informada pela teoria do risco). A função da multa é sancionar o descumprimento das obrigações, dos deveres jurídicos. A função da indenização é recompor o patrimônio danificado. Em direito tributário é o juro que recompõe o patrimônio estatal lesado pelo tributo não recebido a tempo. A multa é para punir, assim como a correção monetária é para garantir, atualizando-o, o poder de compra da moeda. Multa e indenização não se confundem. É verdade que do ilícito pode advir obrigação de indenizar. Isto, todavia só ocorre quando a prática do ilícito repercute no patrimônio ALHEIO, inclusive o estatal, lesando-o. O ilícito não é a CAUSA da indenização, é a causa do DANO. E o dano é o pressuposto, a hipótese, a que o direito liga o DEVER DE INDENIZAR. Nada tem a ver com a multa que é sancionatória.

Portanto, é evidente o desacerto desse posicionamento, porquanto além de sua desnecessidade (conferir à multa fiscal natureza “sui generis”), é certo que a multa fiscal não se confunde com indenização ou compensação.

#### **6.4.4 A natureza penal da multa fiscal**

Finalmente, outra corrente de doutrinadores entende que a multa fiscal possui natureza penal, revelando-se como verdadeira pena cominada ao infrator pela prática de um ilícito tributário.

Predicam seus partidários que a essência da ilicitude é única, de forma que não há qualquer diferenciação substancial entre as diversas categorias de atos ilícitos.

Dessa maneira, a definição do ilícito reside na sua essência, ou seja, na lesão efetiva ou potencial de um bem juridicamente tutelado, e não de sua eventual adjetivação conferida pelo ordenamento jurídico.

Em suma: ilícito é ilícito, não importando seja de índole penal, administrativa, fiscal, ou de qualquer outra que venha a ser.

A assertiva torna-se nítida no comentário de Nelson Hungria<sup>15</sup>:

---

<sup>15</sup> HUNGRIA, Nelson. **Ilícito Administrativo e Ilícito Penal**, in Revista de Direito Administrativo, vol. I, fasc. I, p.24-31, 1945.

A ilicitude jurídica é uma só, do mesmo modo que um só, na sua essência, é o dever jurídico. Conforme acentua Berling, a única diferença que pode ser reconhecida entre as duas espécies de ilicitude é de quantidade ou de grau: está na maior ou menor gravidade ou imoralidade de uma em cotejo com a outra. O ilícito administrativo é um “minus” em relação ao ilícito penal. Pretender justificar um descumprimento pela diversidade qualitativa essencial entre ambos, será persistir no que Kukulka justamente chama de estéril especulação, idêntica à demonstração da “quadratura do círculo”.

Disso resulta a natureza penal da multa fiscal. É pena, reprimenda, verdadeiro castigo imposto ao autor de um ilícito tributário em virtude de sua desobediência à norma jurídica.

A violação de um bem sob proteção legal acarreta numa reação do ordenamento jurídico violado que resulta na imposição de um castigo ao seu transgressor.

Esse castigo se traduz na cominação de uma pena quer seja de detenção, reclusão ou de multa, e que não possuem qualquer diferença entre elas, pois visam um único escopo: consagrar à ordem jurídica.

Como já adiantamos, esse é também o nosso entendimento.

Aliás, essa é a posição que mais ressonância encontra na doutrina e jurisprudência pátrias.

Inclusive, é o posicionamento acolhido atualmente pela jurisprudência de nosso Pretório Excelso.

Para ilustrar nossos dizeres é de bom alvitre trazemos à colação excerto do acórdão do Supremo Tribunal Federal que julgou o Recurso Especial nº 79.625, datado de 14 de outubro de 1975, da lavra do eminente Ministro Cordeiro Guerra<sup>16</sup>, ocasião em que aquela Corte Suprema passou a adotar a tese da natureza punitiva da multa fiscal:

Em reiterados julgados, os eg. Tribunais de São Paulo têm entendido, porém, como na espécie, que a partir da vigência do Código Tributário Nacional, não obstante o disposto no seu art. 184 e 134, parágrafo único, toda multa fiscal é punitiva, e conseqüentemente, inexigível em falência.

---

<sup>16</sup> RTJ 80, p.104-113.

De fato não disciplina o Código Tributário Nacional as sanções fiscais de modo a extremá-las em punitivas ou moratórias apenas exige a sua legalidade, art. 97, v. ora, a súmula nº 191 que se refere à multa fiscal simplesmente moratória, tem por base julgados de 1961 a 1964, isto é, anteriores à Lei nº 5.172, de 25.10.66 - Código Tributário Nacional.

Por isso, entendo como o eg. Tribunal local, e neste sentido votei no plenário, no RE nº 80.093/SP e mais 80.132, 80.134, 80.147 em 13.12.74, que as sanções fiscais são sempre punitivas, uma vez assegurada a correção monetária e os juros moratórios.

Por essa forma, parece-nos inarredável que a multa fiscal revela-se como um meio de castigar o infrator pela prática do ilícito (prevenção especial) e, concomitantemente, persuadir a coletividade e o próprio infrator (prevenção geral) ao cumprimento das normas jurídicas, sendo inequívoca sua natureza punitiva.

## **6.5 Princípios jurídicos reguladores da multa fiscal**

Em outra oportunidade já salientamos a importância ínsita aos princípios informadores de um determinado instituto jurídico.

Consigamos ainda, naquela ocasião, que a análise dos princípios é imprescindível à exata compreensão, abrangência e alcance da matéria que norteiam, pois são fundamento e validade daquela.

Portanto, vejamos quais os princípios jurídicos que regulam o instituto da multa fiscal.

### **6.5.1 Princípio da legalidade**

É princípio basilar do Estado Democrático de Direito, onde impera com primazia a lei. Por essa razão, o princípio da legalidade encontra-se abrigado, indistintamente, no rol de direitos e garantias fundamentais dos indivíduos, traçado pela Constituição Federal (artigo 5º, inciso II).

O artigo 97, inciso V, do Código Tributário Nacional dispõe que as penalidades pecuniárias estão vinculadas ao princípio da estrita legalidade, confirmando a máxima do “nullum tributum et nulla poena sine lege”.

Assim, não há dúvidas de que a lei em sentido estrito é o veículo hábil para disciplina das multas fiscais, em virtude da disposição contida no Código Tributário Nacional, e, principalmente, por força do mandamento insculpido no texto constitucional.

Se a Constituição Federal estabeleceu a legalidade como regra geral, infere-se que qualquer mitigação a esse postulado precisa ser expressa, sob pena de inconstitucional.

E mais, essa restrição deve estar prevista pelo próprio legislador constitucional originário, pois tendo o poder para fixar a regra é o único capaz de determinar as suas exceções.

Disso resulta óbvio a necessidade de lei em sentido estrito para dispor acerca de infrações tributárias, pois não foi da vontade do constituinte originário excetuá-la do respeito ao aludido princípio.

Pelo contrário, além da exigência de lei para regular a matéria, ordenou ainda o constituinte originário que essa lei seja anterior a prática do ilícito que disciplina, estatuinto a impossibilidade da existência de pena sem anterior previsão legal (artigo 5º, inciso XXXIX, da Constituição Federal).

### **6.5.2 Princípio da interpretação mais favorável**

Consoante disposição expressa do artigo 112 do Código Tributário Nacional, as matérias pertinentes a infrações fiscais e cominação de penalidades tributárias devem ser interpretadas da forma mais favorável ao agente.

Dessume-se, pois, que no referente às disposições legais que pertinem as multas fiscais, a interpretação empregada deve ser a mais benéfica possível, estando, dessa maneira, absolutamente vedada, a interpretação extensiva dessas normas com o condão de agravar a condição do agente.

Com o escopo de travejar a idéia, reprisamos o raciocínio: o Código Tributário Nacional dispõe que em relação às regras que tangenciam as penalidades tributárias (dentre elas a multa fiscal), a interpretação adotada deve ser a mais favorável ao agente.

Disso resulta, claramente, que o Codex Tributário obstou a interpretação extensiva em sede de multa fiscal quando esta tiver por escopo prejudicar o agente.

Consagrando esse entendimento, a lei tributária sintoniza-se com o antigo brocárdio latino do “in dubio pro reo”.

### **6.5.3 Princípio da ampla defesa**

É outro dos princípios fundamentais para a existência e manutenção do Estado Democrático de Direito.

O princípio da ampla defesa, ao lado do princípio do contraditório, ambos de índole constitucional, são corolários do princípio maior do devido processo legal (“due process of law”), também garantido pela Carta Constitucional, que deve revestir todos os processos e procedimentos judiciais ou administrativos.

Portanto, no âmbito de multas fiscais, é inafastável a observância dos princípios da ampla defesa e do contraditório que, de forma assaz singela, revestem-se na garantia ao sujeito passivo de autuação fiscal, da devida informação e da possibilidade de sua reação quando necessário for.

Por oportuno, cumpre-se salientar, que o aludido princípio do devido processo legal deve sempre existir no Estado Democrático de Direito.

### **6.5.4 Princípio da retroatividade benigna**

Em regra, a lei não retroage. Entretanto, a legislação prevê exceções a essa regra, permitindo a retroatividade de algumas leis.

Entre essas exceções, encontra-se a consignada no artigo 106, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Em síntese, esse dispositivo estabelece que, em sede de infrações tributárias, permite-se a retroatividade da lei benigna (“lex mitior”), ou seja, a lei mais favorável ao agente, para alcançar fatos pretéritos, desde que esses fatos ainda não estejam cobertos pelo manto da coisa julgada, tendo em vista o primado da segurança jurídica.

À evidência, a retroatividade é atributo exclusivo da lei benigna. A lei mais grave (“lex gravior”) nunca poderá retroagir para alcançar fatos regulados sob a égide de outra lei e assim agravar a situação do agente

## **6.6 Elementos da multa fiscal**

O nascimento da multa fiscal, espécie do gênero ilícito fiscal, requer combinação de alguns elementos que, justamente por serem endógenos à sua estrutura, formam o “iter” que, obrigatoriamente, deve ser percorrido para sua configuração.

A conduta, a tipicidade, a antijuridicidade e culpabilidade, são, ressalve-se, em nossa opinião, o conjunto de elementos que conjugados entre si, dão ensejo à multa fiscal.

A ressalva é pertinente, porquanto o Código Tributário Nacional, salvo algumas exceções, dispensa a análise acerca da culpabilidade para a cominação de uma penalidade ao agente.

### **6.6.1 Conduta**

A existência da multa fiscal pressupõe uma conduta que pode ser de natureza positiva (“facere”) ou negativa (“non facere”).

O mundo fenomênico é a seara própria de atuação do direito. O plano das idéias, do pensamento, o mundo interior, escapam às raias jurídicas, estando envoltos por outras órbitas como a moral e a religião, por exemplo.

Somente transpondo as barreiras do pensar e ingressando no mundo fático é que essa conduta, agora já não mais produto exclusivo da mente, mas exteriorizada em forma de ação positiva ou negativa, alcança os meandros do direito ressoando no mundo jurídico.

Portanto, na gênese da multa fiscal, encontramos uma conduta, uma ação ou omissão que posta no mundo fático tem o condão de ecoar na realidade jurídica nele existente, porquanto “nullum crimen sine actione”.

### **6.6.2 Tipicidade**

Observamos que a multa fiscal pressupõe uma conduta. Pressupõe a ocorrência de uma ação ou omissão.

Entretanto, isso não é suficiente para fazer surgir à multa fiscal.

Como anotamos, além de introduzida no mundo fático, aquela conduta precisa afetar a esfera jurídica ali existente, pois essa afetação é o que justifica a reação do ordenamento jurídico, nesse caso, mediante a imposição da multa fiscal.

Com efeito, além de presente no mundo fático essa conduta deve adentrar no mundo jurídico, e em sede de infrações tributárias, a lei é a porta de entrada no mundo jurígeno, fazendo com que pertença ao campo legal.

Singelamente, eis a figura da tipicidade, isto é, a previsão por um tipo legal da conduta positiva ou negativa realizada no mundo dos fatos, que desautorizava a sua prática (não-fazer) ou determinava a sua ocorrência (fazer, tolerar).

Em síntese, é a correspondência, a adequação, a subsunção de uma ação ou omissão praticada a um preceito contido num mandamento legal.

Dessa maneira, em homenagem ao princípio da legalidade, que consagra que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei, a

tipicidade é outro dos elementos imprescindíveis e indissociáveis, à configuração da multa fiscal.

### **6.6.3 Antijuridicidade**

A conduta positiva ou negativa, associada à tipicidade dessa ação ou omissão, ainda não são suficientes para que se caracterize uma multa fiscal.

Para tanto, é mister que aquela conduta, além de prevista (típica), seja desprestigiada pelo ordenamento jurídico. Que seja contrária ao direito vigente estando em confronto com a norma jurídica estabelecida.

Com efeito, antijuridicidade é sinônimo de ilicitude. Portanto, conduta antijurídica é conduta ilícita, que contraria o direito e fere bem ou interesse juridicamente tutelado.

Destarte, afrontado o ordenamento legal, essa conduta revela-se como um ilícito e provoca a reação da lei, ou seja, a imposição de um castigo pela referida transgressão.

Em direito tributário, um desses castigos cominados pela lei e talvez o mais dolorido (já que o bolso é das partes mais sensíveis do ser humano), recebe a denominação de multa fiscal.

### **6.6.4 Culpabilidade**

Por culpabilidade, entende-se o liame existente entre o aspecto volitivo do agente e a conduta por ele praticada. Ou seja, é o nexó psicológico que une à vontade do autor à ação ou omissão por ele perpetrada.

A doutrina denomina esse liame psicológico ligando a conduta à vontade de seu ator de juízo de culpabilidade, ou, simplesmente, culpa.

Por seu turno, a culpa subdivide-se em dolo e culpa em sentido estrito.

O dolo caracteriza-se pela existência da intenção ou vontade, livre e consciente do autor do fato, em praticar a conduta.

Em contrapartida, na culpa em sentido estrito, não existe intenção ou vontade do agente em praticar o fato que ocorre, todavia, em virtude da imprudência, negligência ou imperícia de seu autor, que, por isso, é responsabilizado pelo ato.

Conquanto fundamental para determinar sua ocorrência, pois “*nullum crimen sine culpa*”, o legislador tributário nacional, a nosso ver incidindo em total equívoco, afastou, em regra, a culpabilidade como requisito de configuração das multas fiscais.

O artigo 136 do Código Tributário Nacional consagrou o critério da responsabilidade objetiva para a aferição da incidência de multa fiscal, afirmando que a prática de um ilícito tributário independe da vontade de seu autor.

Dessa forma, praticada uma conduta positiva ou negativa, prevista em lei (tipicidade) e contrária ao ordenamento jurídico vigente (antijurídica), não há que se perquirir do dolo ou culpa do agente em cometê-la (juízo de culpabilidade), bastando apenas que se demonstre a relação (nexo de causalidade) existente entre a conduta (antecedente) e o resultado dela originado (conseqüente).

Portanto, consoante disposição expressa do Código Tributário Nacional a noção de culpa deve ser desprezada em sede de ilícitos fiscais.

Uma ligeira análise da doutrina e legislação alienígenas no tocante ao assunto deixará evidente o desacerto cometido pelo legislador pátrio.

Na Itália, a responsabilidade por tributos, em alguns casos, é objetiva. Contudo, a responsabilidade por multas fiscais é sempre informada pelos princípios inerentes ao Direito Penal (responsabilidade subjetiva).

Nessa mesma linha, o direito espanhol consagra a necessária voluntariedade do agente na prática de ilícitos fiscais (*Ley General Tributaria*, artigo 77).

Atente-se para o pensamento do jurista espanhol Sainz de Bujanda<sup>17</sup>, que ao lado do magistral Perez Royo, são os maiores expoentes do direito tributário espanhol:

La gran mayoría de las infracciones tributarias, es decir, aquellas que provocan un incumplimiento del deber fundamental de pago de cuotas tributarias, producido por omisiones, ocultaciones o defraudaciones - es decir, por no dar a conocer al Fisco en toda su plenitud los hechos imponibles - consisten, incuestionablemente, en acciones y omisiones voluntarias.

Desse posicionamento não diverge o mencionado e brilhante jurista Fernando Perez Royo<sup>18</sup> que consigna com precisão:

Finalmente, puede citarse una amplia jurisprudencia - tanto anterior como posterior a la Ley General Tributaria - que de forma prácticamente unánime ha estimado la necesidad del requisito de la voluntariedad e incluso en ocasiones de la intencionalidad como elemento esencial de las principales infracciones tributarias.

Posteriormente, o renomado autor remata com brilhantismo e azedume sua opinião, que não obstante direcionada ao direito espanhol, vale também como crítica ao legislador brasileiro, sendo oportuna a transcrição<sup>19</sup>:

Por eso es extraño que alguna doctrina mantenga aún criterio de que en el ordenamiento español las infracciones tributarias se configuran en atención únicamente al resultado de la inobservancia del precepto, según el modelo de responsabilidad objetiva o sin culpa.

Similar é o entendimento adotado pelo direito argentino que, afastando o postulado da responsabilidade objetiva, prestigia o juízo de culpabilidade em sede de cominação de multas tributárias.

---

<sup>17</sup> SAINZ DE BUJANDA. **Coloquios sobre la naturaleza de la infracción tributaria**, in IX Semana de Estudios de Derecho Financeiro, Madrid, p.378, 1961 apud Denari, Zelmo e Costa Júnior, Paulo José da. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. Saraiva, São Paulo, 3.ed., p.65, 1998.

<sup>18</sup> ROYO, Fernando Perez. **Infracciones y sanciones tributarias**, in Estudios de Hacienda Pública. p.83, 1972 apud Denari, Zelmo e Costa Júnior, Paulo José da. ob. cit., p.66

<sup>19</sup> idem, ibidem.

Assim, registramos nossa discordância com a posição acolhida pelo Código Tributário Brasileiro, que ao adotar como regra a responsabilidade objetiva para nortear a imposição de multas fiscais, fulminou os mais comezinhos princípios de justiça.

Na verdade, a matéria atinente à multa fiscal, em razão de sua índole, deveria ser regida pelos princípios fundamentais de justiça, aplicáveis sempre quando se trata de cominação de pena.

## **6.7 Sujeição ativa e passiva na multa fiscal**

No crepúsculo do presente capítulo, cumpre aduzir alguns comentários, ainda que de maneira notadamente lacônica, acerca do pólo ativo e passivo das multas fiscais.

Além de rematar o capítulo ora ventilado, as conseqüentes linhas serão de grande valia porque representam também um breve intróito do capítulo seguinte, em que será versada a matéria objeto central do presente estudo.

### **6.7.1 Sujeito ativo**

De modo geral o sujeito ativo da multa fiscal é o contribuinte, ou seja, aquele que por manter ligação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação fiscal, é titular da relação jurídico-tributária.

Assim, no que concerne a sujeição ativa da multa fiscal, figura o contribuinte, em regra, como o principal destinatário dessa imposição tributária.

É oportuno ressaltar que, em virtude da infração tributária prescindir do elemento volitivo (dispensa da investigação acerca da culpa do agente), por haver o Código Tributário Nacional adotado, como regra, a absurda teoria da responsabilidade objetiva, as pessoas jurídicas poderão figurar no pólo ativo das multas fiscais.

Pois bem, na acepção do Código Tributário Nacional as pessoas jurídicas poderão ser autoras de infrações tributárias e, por conseqüência, poderão ser por elas responsabilizadas.

Consoante essa disposição, resquício talvez do entendimento de ser civil a natureza da multa fiscal, equiparando-se esta a indenização por ato ilícito, hipótese na qual o preponente responde pelos atos do preposto, mediante presunção de culpa “in eligendo” ou “in vigilando”, o direito tributário pátrio permite a penalização da pessoa jurídica.

### **6.7.2 Sujeito passivo**

A sujeição passiva engloba o sujeito passivo mediato e a sujeito passivo imediato das multas fiscais.

O sujeito passivo imediato da multa fiscal é a Fazenda Pública, representante do erário público, já que a infração tributária acarreta em violação do crédito tributário.

Por sua vez, o sujeito passivo mediato da multa fiscal é o próprio Estado (enquanto pessoa pública abstratamente considerada), porquanto é o responsável pela consecução do bem comum e que encontra, na tributação, a forma mais contundente de viabilizar sua realização.

## **7 DA INTRANSMISSIBILIDADE DA MULTA FISCAL NA SUCESSÃO TRIBUTÁRIA**

### **7.1 Breve recapitulação da matéria esposada**

É de bom alvitre, sempre com o ânimo de facilitar a compreensão do presente estudo, que procedamos a uma rápida e ligeira reprise daquilo que tivemos oportunidade de narrar nos capítulos anteriores.

A repetição, desde que cuidadosamente ponderada para não ser enfadonha, é instrumento útil e eficaz para a assimilação de conhecimento.

Como pequenas gotas que pingam na aridez de um deserto, rememorar os comentários lançados, auxilia o leitor na, às vezes, árdua tarefa de compreender aquilo que se propõe.

Pois bem. No limiar do presente trabalho tecemos algumas considerações acerca do sistema tributário constitucional, porquanto dentro do regime jurídico brasileiro a Constituição Federal ocupa papel de destaque, por ser a lei acima das leis. Destacamos que nenhuma disposição legal pode contrariar seus preceitos, sob pena de inconstitucionalidade.

Nessa perspectiva, observamos que a Constituição Federal molda o direito tributário nacional de forma que este não pode contrariar aos ditames daquela, pois é na Carta Constitucional que encontra fundamento, validade e eficácia.

Vimos também, a importância inerente aos princípios jurídicos, vetores do ordenamento legal. São anteriores as leis, e por isso, prevalecem em relação a elas.

Constatamos ainda, que alguns princípios possuem tamanha ressonância na seara jurídica que foram inseridos no texto constitucional, que assim o fez para reforço de seu cumprimento e como garantia da existência e manutenção do próprio Estado Democrático de Direito.

Por conseguinte, discorreremos acerca dos tributos, retratando-os sob sua dúplici faceta: financeira e tributária. Dentro desta última, percorremos toda a dinâmica da criação do tributo e destacamos que o Código Tributário Nacional ao fixar seu conceito legal, o diferenciou da multa fiscal.

Por derradeiro, tratamos da questão pertinente as multas fiscais. Nessa ocasião, concluímos que estas possuem natureza penal, pois são autênticas penalidades impostas em razão da prática de uma infração tributária.

Dessa maneira, chegamos a algumas imperiosas constatações, isto é, que nenhuma norma tributária pode contrariar a Constituição Federal, notadamente os princípios jurídicos abarcados pela Magna Carta. Que os tributos, por disposição expressa do próprio Código Tributário Nacional, não se confundem com as multas fiscais. Que a multa fiscal, por sua vez, é uma pena cominada ao autor de um ilícito tributário e que, portanto, deve ser regulada pela matéria disciplinadora das penalidades, consoante sua natureza.

Vale lembrar, ademais, que consignamos ser o tributo, para nós, já uma “penalidade” imposta ao contribuinte que arca com a obrigação estatal de assegurar o bem comum, pois é exíguo (se existir) o número de pessoas que, voluntariamente, pagariam tributos.

A recapitulação não é gratuita, porquanto essas constatações servirão de arrimo para nossos derradeiros comentários.

## **7.2 Ligeiro esborço introdutório acerca da eventual intransmissibilidade da multa fiscal na sucessão tributária**

Devidamente estabelecidas às premissas necessárias ao estudo do tema em epígrafe, adentramos no mérito da presente pesquisa, ou seja, a eventual impossibilidade, por ocasião da sucessão, de exigir-se do sucessor tributário multa fiscal cominada ao sucedido em virtude de infração por este cometida.

Adiantamos que o tema não é pacífico, acarretando longos e intermináveis embates na esfera doutrinária e jurisprudencial.

Somente para anotar a disparidade das opiniões, os posicionamentos existentes variam de um ao outro extremo da questão, propugnando desde a transmissão plena até a intransmissibilidade irrestrita das aludidas sanções.

## **7.3 Principais posicionamentos doutrinários atinentes à questão da transmissibilidade das multas fiscais na sucessão tributária**

As ilações acerca do tema acarretaram na existência de três principais correntes doutrinárias que se propõem a solucionar a questão pertinente à transmissão da multa fiscal ao sucessor tributário.

Comentaremos, pois, de forma resumida, cada um desses posicionamentos.

### **7.3.1 Corrente da intransmissibilidade da multa fiscal**

Encontra seu fundamento na Constituição Federal que proclama em seu artigo 5º, inciso XLV, o princípio da personalização da pena.

É a nosso ver a solução mais sensata e adequada para o tratamento da matéria, porquanto a mais coerente com a estrutura hierárquica do ordenamento jurídico pátrio, já que resulta de um mandamento constitucional.

Seus defensores propugnam que a Constituição Federal, ao determinar que a pena não pode ultrapassar a pessoa do infrator, por ser inaceitável que alguém seja castigado por um ato que não cometeu, vetou a transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários.

### **7.3.2 Corrente da transmissibilidade da multa fiscal**

Seus adeptos asseveram que a transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários foi expressamente autorizada pelo artigo 129 do Código Tributário Nacional, pois ao definir a responsabilidade do sucessor, o aludido dispositivo legal utiliza a expressão “crédito tributário”, que englobaria, portanto, as multas fiscais.

Ademais, consignam que quando foi da vontade do legislador afastar a responsabilidade por multas fiscais, o fez de forma expressa, como na hipótese do artigo 134, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, que elide a transmissão das penalidades pecuniárias aos responsáveis tributários “strictu sensu”.

### **7.3.3 Corrente da transmissão condicionada da multa fiscal**

Pelos defensores dessa corrente, as multas fiscais só são transmitidas aos sucessores tributários quando estes tiverem, à época da sucessão, ciência da prática da infração tributária pelo antecessor.

Ou seja, a multa fiscal deve estar devidamente apurada e lançada à época da ocorrência do evento sucessório para que possa alcançar a pessoa do sucessor, que assim não pode escusar-se de sua responsabilidade, pois com o lançamento, a multa incorpora-se ao patrimônio do sucedido e a sucessão dá-se, justamente, sobre o seu patrimônio, já então gravado pela multa fiscal.

Dessa maneira, o desconhecimento da infração tributária exoneraria o sucessor da responsabilidade pelo pagamento de multas fiscais aplicadas aos sucedido.

Esse posicionamento foi concebido pelo professor Rubens Gomes de Sousa.

#### **7.4 Da posição adotada e dos primeiros equívocos existentes nos posicionamentos que propugnam pela transmissibilidade da multa fiscal**

Consoante já adiantamos linhas acima, pautamo-nos pelo entendimento de que a multa fiscal não se transmite ao sucessor tributário pela óbvia razão de ser inconcebível que se possa ser cominado a alguém um castigo por uma infração que não praticou.

Por conseguinte, esse foi o entendimento adotado pela Constituição Federal ao consagrar o princípio da personalização da pena.

Incorre em visível equívoco, aqueles que defendem a responsabilidade do sucessor tributário, plena ou condicionada, pela multa fiscal atribuída ao seu antecessor afirmando que esse foi o entendimento acolhido pelo Código Tributário Nacional.

Por primeiro, porquanto esse entendimento não comporta mais subsistência frente ao tratamento que a Constituição Federal conferiu a matéria, uma vez ser esta a lei maior dentro de nosso ordenamento jurídico.

Ademais, a afirmação é fruto de uma interpretação assaz positivista e resultante de uma análise isolada do artigo 129 do Código Tributário Nacional, que acaba pendendo frente a uma interpretação teleológica e sistemática daquele mesmo Código, porquanto com ele não se coaduna, como teremos oportunidade de demonstrar.

Disso resulta a nítida inconsistência daqueles posicionamentos, uma vez que, construídos sob uma ótica positivista, contradizem sua própria linha de concepção, isso porque todo ordenamento legal organizado de maneira positivista fundamenta-se em uma lei maior que as outras leis, da qual dimanam todas as demais normas, e que, por ser assim, não pode por estas ser contrariada.

Em nosso caso, essa lei maior é a Constituição Federal que, por sua vez, dispõe de forma diversa da interpretação daqueles que, estranhamente, tendo por fulcro justamente o positivismo, pretendem a transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários.

Daí o evidente desacerto e a cristalina inconsistência daqueles entendimentos.

Por derradeiro, é oportuno frisar que o princípio da personalização da pena consagrado pela Constituição Federal tornou-se insuperável e inafastável dentro do cenário jurídico pátrio, sendo que aqueles que se pautam pela transmissão da multa fiscal não conseguiram argumentos para rechaçá-lo ou sequer enfrentá-lo em seus estudos, prelecionando por um desnaturamento manifestamente incabido do caráter penal que reveste a multa fiscal, para somente assim conseguirem conferir ao menos logicidade as opiniões que sustentam.

Por isso, sem qualquer temor de equívoco, estamos convencidos de que o ordenamento jurídico pátrio, definitivamente, não concebe a transmissão da multa fiscal na sucessão tributária.

## **7.5 Dos argumentos determinantes da intransmissibilidade da multa fiscal ao sucessor tributário**

Para elucidação cabal do assunto, perfilaremos alguns argumentos no ânimo de embasar o entendimento defendido, denotando a plausibilidade e a coerência de se sustentar à impossibilidade da transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários diante do direito positivo pátrio.

### **7.5.1 Da impossibilidade de transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários por força da Constituição Federal**

O princípio constitucional da personalização da pena, indubitavelmente, é o precípuo motivo de comungarmos do entendimento de ser impossível irrogar aos sucessores tributários as multas fiscais de responsabilidade de seu antecessor.

Tal disposição constitucional, per si, tem o condão de justificar e autorizar a posição por nós acampada como sendo a solução adotada pelo direito nacional.

A Constituição Federal, diploma legal de maior relevância no conjunto normativo pátrio, disciplinou que toda e qualquer espécie de pena não pode ultrapassar a pessoa do infrator.

Com efeito, a multa fiscal, ostentando autêntica natureza de pena, conforme sobejamente demonstrado, está adstrita ao referido princípio constitucional e, por isso, não pode ultrapassar da pessoa do infrator (antecessor) para atingir o sucessor tributário.

Por outro lado, também é consagrado pela Constituição Federal em seus artigos 5º, “caput” e 150, inciso II, o princípio da isonomia ou do tratamento igualitário entre os contribuintes.

De acordo com este princípio, entre outras coisas, é vedado ao legislador estabelecer discriminação entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.

A Lei de Falências, no artigo 23, inciso III, estatui que é proibida a cobrança de multa fiscal contra a massa falida.

A aludida disposição da lei de Quebras, confere um benefício ao sucessor tributário falimentar.

Tal benesse legal, sob o crivo da Constituição Federal, deve estender-se a todos os demais sucessores tributários, porquanto, como dito alhures, é vedado ao legislador à discriminação entre iguais (sucessores), que devem ser tratados igualmente.

Somente dessa forma, restará atendido o princípio da isonomia tributária, corolário do princípio da igualdade jurídica, ambos de quilate constitucional, sendo

devida à extensão do benefício conferido ao sucessor tributário falimentar a todos os demais sucessores tributários, consoante determinação das normas de hermenêutica constitucional.

### **7.5.2 Da impossibilidade de transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários por força do Código Tributário Nacional**

Como já ressaltado, em razão da posição de destaque que a Constituição Federal ocupa no conjunto normativo brasileiro, os argumentos acima deduzidos já seriam suficientes a corroborar a tese da intransmissibilidade da multa fiscal ao sucessor tributário como sendo a posição adotada pelo ordenamento jurídico nacional.

Entretanto, urge demonstrar, que esse é também o entendimento abarcado pelo Código Tributário Nacional, que nesse assunto, encontra-se em perfeita harmonia com as disposições emanadas da Constituição Federal.

Vejamos.

O fato do Código ter utilizado, em seu artigo 129, da expressão “crédito tributário”, não induz afirmar, como pensam alguns, que se tenha permitido que a multa fiscal seja irrogada aos sucessores tributários, tendo por supedâneo o fato desta estar compreendida no crédito tributário.

Essa colocação deve ser analisada com sérias ponderações, requerendo interpretação sistemática e não meramente literal das disposições legais pertinentes.

Observando-se os elementos que compõem o crédito tributário, nota-se, cristalinamente, que a multa fiscal é um instituto anômalo aos demais ali reunidos, porquanto não nutre qualquer vínculo com o tributo, objeto daquele crédito, enquanto todos os demais componentes agregados, decorrem diretamente do tributo, sendo-lhe seus consectários lógicos.

Infere-se, pois, que somente a existência de um motivo especial teria levado o legislador tributário a quebrar aquela harmonia lógica empregada na reunião dos elementos para formação do crédito tributário (o pagamento do tributo

e seus decorrentes consectários), para nele fazer inserir um instituto com características totalmente diversas, sem guardar qualquer identidade com os que havia agregado até então, pois com a aglutinação dos institutos não visava o Código, por óbvio, contradizer suas próprias disposições.

Nessa perspectiva, é imperioso analisar qual a razão da lei ter procedido a aludida inclusão da multa fiscal dentro do conjunto do crédito tributário.

Perscrutando a natureza jurídica e as peculiaridades de cada um dos institutos que o compõem, deduz-se que essa inclusão, deu-se, unicamente, por uma medida de política fiscal, pois tributo e multa não se confundem, segundo a dicção do próprio Codex.

Dessa forma, o objetivo da lei ao permitir a inclusão da multa fiscal dentro do conceito de crédito tributário foi beneficiar o Fisco, facilitando-o em sua atuação num eventual processo de execução fiscal, que abrangeria de uma só vez, não só apenas o genuíno crédito fiscal (tributo e seus consectários), mas também a multa sancionatória.

Portanto, a idéia da lei foi exatamente conferir um compreensível privilégio ao Poder Público em sede de execução fiscal e não determinar que tributo e multa tivessem um tratamento jurídico igualitário.

Assim, a benemerência da lei para com a Fazenda Pública não tem o condão de ocasionar a fusão desses institutos para conferir-lhes o mesmo destino. Isto é, embora reunidos pelo Código sob a mesma denominação, o crédito fiscal, oriundo do dever de pagar o tributo, não pode ser confundido com o dever de pagar a multa fiscal, pois tributo e multa, são institutos diversos.

Veja-se que já é preciso verdadeira profissão de fé para aceitar que ambos possam ser agregados sob a mesma nomenclatura. Agora asseverar que em virtude dessa aglutinação legal ambos vieram a tornar-se um único e idêntico instituto é um estapafúrdio que merece o repúdio jurídico.

O crédito pelo tributo advém de um vínculo jurídico existente entre a Fazenda Pública e o devedor tributário que dá origem a um liame jurídico entre tais partes, conferindo a elas direitos e deveres no âmbito dessa relação.

A multa, por sua vez, decorre da prática de uma infração à lei, inexistindo qualquer vínculo jurídico entre o Fisco e o infrator, mas apenas o dever do Estado de punir a transgressão da lei que resulta de um mandamento da própria lei em razão do ilícito praticado.

Frise-se que diante da prática de uma infração, surge para o Estado em decorrência da outorga legal, o dever e não o direito de punir.

Pois bem. No que tange ao crédito tributário, tendo em vista o liame jurídico existente entre Fisco e devedor nasce para a Fazenda Pública o direito de receber o valor tributário devido, pois este é direito subjetivo do Estado.

Contudo, em relação à multa, inexistente qualquer relação jurídica entre o Erário Público e o transgressor, mas, tão-somente, o dever de punir do Estado que está adstrito a pessoa do infrator e somente a ele.

Em breve síntese: no crédito fiscal há o direito subjetivo do Estado em recebê-lo, enquanto na multa há o dever do Estado em punir o transgressor.

Disso resulta a tranqüila plausibilidade da interpretação acima exposta, pois tributo e multa, sendo institutos diversos, não podem comportar o mesmo tratamento jurídico.

É esse o motivo, pelo qual se autoriza a transmissão aos sucessores dos tributos devidos pelo antecessor, porquanto em relação a estes, há o direito indisponível do Estado na percepção do crédito.

Com efeito, o mesmo não ocorre com a multa fiscal, pois havendo apenas o dever do Estado em punir o autor da infração, é evidente a impossibilidade de que sejam irrogadas aos sucessores tributários.

Em não sendo assim, e permitindo-se também a transmissão da multa fiscal, estaríamos admitindo a existência de um direito subjetivo de punir do Estado, o que não se coaduna com a ciência jurídica, pois a aplicação de uma sanção não pode jamais ser convertida em uma relação jurídica.

Portanto, admitir a possibilidade de transmissão da multa fiscal, como desejam alguns pensadores, tendo por arrimo a interpretação isolada de um vocábulo utilizado pela lei, seria acenar para uma indevida conversão da

aplicação de uma sanção em relação jurídica que pudesse se prolongar no tempo para castigar outros que não o agente responsável pela violação da lei.

Por todos esses apontamentos, é que entendemos que a melhor maneira de se interpretar o vocábulo “crédito tributário”, lançado no artigo 129 do Código Tributário Nacional, é como sendo sinônimo das expressões “impostos” e “tributos”, que foram utilizadas, a seguir, pelo mesmo legislador, na redação dos artigos 130 a 133.

O emprego dos diferentes vocábulos trata-se, unicamente, de mero recurso literário perfeitamente válido e muito comum para evitar a repetição de palavras em orações ou períodos oracionais próximos.

Por conseguinte, para nos escoimar de equívocos, é com essa necessária ponderação que devemos entender a expressão “crédito tributário”, usada pelo Código na redação de seu artigo 129. Utilizou-a, tão-somente, o legislador, e isso já foi sobejamente demonstrado, para evitar a repetição de palavras como recomenda a boa gramática, tornando mais agradável à redação do Código.

Indubitavelmente, é esse o entendimento que deflue da interpretação sistemática das disposições do Código Tributário Nacional, que responsabilizou o sucessor pelos tributos devidos pelo sucedido, mas excluiu sua responsabilidade em relação às multas fiscais.

Por outro lado, conquanto tenha feito uso no artigo 129 da expressão “crédito tributário”, o Código ao disciplinar de forma específica a responsabilidade dos sucessores, em seus artigos 130 a 133, não mais a utilizou, substituindo-a, em todas as situações, pelas expressões “impostos” e “tributos”, vocábulos estes que não abrangem e não se confundem com a multa fiscal, consoante dispõe o artigo 3º do mesmo Codex, afirmando expressamente a dicotomia existente entre tributo e multa, institutos amplamente diversos e inconfundíveis.

Advirta-se: não se confundem e não podem ser confundidos, ainda que assim se deseje.

Nessa perspectiva, ao fixar a responsabilidade dos sucessores tributários, o Código determinou que está adstrita apenas aos tributos devidos pelo antecessor, e por conseqüência, excluindo a responsabilidade dos sucessores pelas multas fiscais.

Dessa maneira, não prevalece o argumento daqueles que sustentam que a expressão “tributo”, lançada pelo Código Tributário Nacional, englobaria também as multas fiscais, que seriam, então, transmitidas na sucessão tributária, sob o argumento de que se assim não fosse, a disposição constante do artigo 134, parágrafo único do Código, seria inócua e isso estaria em frontal dissonância com o preceito hermenêutico de que à lei não consagra dispositivos desnecessários.

Com a devida vênia, essa assertiva também não procede.

Em primeiro lugar, porque emprega critérios diversos de interpretação, ora pautando-se por critérios literais como o utilizado em relação à disposição constante no artigo 129 e ora abandonando esse critério ao analisar os artigos 130 a 133.

O certo é que ou o critério de interpretação é útil para esclarecer todos os dispositivos ou não é útil para esclarecer nenhum. O que não pode ser aceito é a transmutação da diretriz interpretativa para que se consiga justificar um entendimento postulado.

Por outro lado, em sendo acolhido essa idéia, teríamos que admitir que o Código Tributário Nacional se contradiz em suas próprias determinações, porquanto ou o tributo não se confunde com a multa conforme a disposição constante no artigo 3º, ou são ambos o mesmo instituto conforme querem esses pensadores, ao afirmarem que as expressões “impostos” e “tributos”, lançadas pelo Codex tributário nos artigos 130 a 133, devem ser entendidas no sentido de englobarem também as multas.

Ademais, a aceitação dessa posição importa na admissão da possibilidade de que através de uma simples interpretação legal se autorize a alteração da natureza jurídica de um determinado instituto para conferir-lhe uma nova roupagem mesmo que em contraposição a todas as demais determinações legais e assim permitir que se consiga conciliar entre si, repita-se, por força de mera interpretação, institutos que por sua índole são inconciliáveis.

De outra parte, entender que a multa fiscal é intransmissível ao sucessor não é tornar inócua a redação do artigo 134, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Pelo contrário, esse dispositivo apenas confirma a tese que estamos preconizando.

Nessa aludida disposição, o Código autoriza, expressamente, a transmissão das multas moratórias aos responsáveis tributários em sentido estrito.

Analisando-o, acuradamente, deflue-se desse dispositivo legal que o Código consagra dois entendimentos: de que não se permite a transmissão de multas fiscais de índole punitiva, mas apenas de multas moratórias (note-se que à época prevalecia o entendimento que as multas moratórias eram compensatórias e não tinham caráter de pena); e de que a transmissão dessas multas deve ser feita de forma expressa.

Destarte, apenas confirmou o Código Tributário Nacional, em irrestrita consonância com aquilo que estamos defendendo, e com suas próprias anteriores disposições, de que no silêncio da lei (como ocorre em relação aos sucessores), não há que se cogitar de qualquer responsabilidade por multa fiscal, já que essa responsabilização deve ser feita de forma expressa.

Observe-se que as disposições legais relacionadas à matéria resultam esclarecedoras e suficientemente coerentes entre si, não abarcando qualquer contradição.

Assim, procedendo-se a uma interpretação sistemática e mesmo teleológica do Codex tributário e dos institutos jurídicos em questão, denota-se, de forma manifestamente desnublada, que o Código não autorizou a transmissão da multa fiscal aos sucessores tributário, que respondem apenas pelos tributos devidos pelo antecessor.

E o motivo de assim o fazer, é aquele já salientado. Em relação aos tributos o Fisco tem o direito subjetivo de crédito, inversamente do que ocorre no que tange às multas em que existe apenas o dever de punir do Estado.

Ademais, a interpretação pretendida por alguns no sentido de ampliar a extensão dos vocábulos “impostos” e “tributos” utilizado pelo Código nos artigos 130 a 133, para nele também englobar as multas fiscais, é rechaçada pelo próprio Digesto Tributário, nas disposições em que disciplina as formas de interpretação da lei tributária, consagrando no seu artigo 112, a vedação à interpretação extensiva de normas punitivas e o princípio da interpretação mais favorável ao agente, que como visto, é princípio inerente às multas fiscais.

Portanto, a desejada interpretação, refoge, inclusive, das técnicas hermenêuticas adotadas pelo próprio Código, deixando transparecer o amplo desacerto em que incorre esse entendimento.

Sob ótica diversa, a análise de outros institutos abarcados pelo Código Tributário Nacional não deixa margem a dúvidas de que a opinião que defendemos foi mesmo à acolhida pelo Código, estando em consonância com suas disposições.

Um desses institutos que corroboram nossa tese é a denúncia espontânea, prevista no artigo 138 daquele diploma legal.

Pela denúncia espontânea admite a lei tributária que a confissão do devedor tem o condão de elidir sua responsabilidade pela multa fiscal, estando condicionada apenas, quando necessário, ao pagamento do tributo devido.

Uma breve reflexão acerca dos efeitos e conseqüências desse instituto resulta em dois imperiosos argumentos que clamam a nosso favor.

Passemos a reflexão.

De plano e nitidamente, denota-se que realmente para o Código multa e tributo não se confundem, tanto que uma situação idêntica para ambos (confissão do devedor) resulta em conseqüências diversas: a multa pode ser dispensada o que não ocorre com o tributo.

Isso ocorre, porque, como vimos, o crédito pelo tributo é direito subjetivo do Estado, que sendo de natureza vinculada incorpora-se ao patrimônio público e não pode ser dispensado. Em contrapartida a multa pode ser dispensada, pois não se encontra incorporada ao patrimônio público, já que o Estado não tem o direito, mas apenas o dever de punir.

Disso extrai-se a óbvia conclusão: para o Código multa é multa e só multa e sendo apenas multa não é tributo; tributo é tributo e só tributo e sendo apenas tributo não é multa.

Dessa maneira, nas ocasiões em que o Código diz “tributos” ou “impostos” deve ser lido e entendido “tributos” ou “impostos” e apenas isso.

Portanto, mais uma vez o Código Tributário Nacional afastou o entendimento daqueles que, embora divergindo do postulado primário de que toda

responsabilidade deve ser expressa, defendem que a lei ao dispor que a responsabilidade do sucessor é relativa aos tributos, e para isso usou expressamente dos vocábulos “impostos” ou “tributos”, desejou também aí englobar as multas.

Outrossim, a partir da análise desse instituto tributário, emerge-se outro ponto que merece nossa reflexão, sendo convergente com nosso entendimento: a necessária simetria consagrada pelo Códex tributário entre a ressonância dos acontecimentos no mundo fático e sua conseqüente repercussão no mundo jurídico.

O argumento é assaz lógico. Para facilitar sua compreensão apanhemos um exemplo - as cordas de um violão. Quanto maior a intensidade do movimento produzido sobre as cordas maior será a intensidade do som que elas produzirão.

No mundo jurídico o raciocínio há de ser similar sob pena de mácula a logicidade que deve informar toda a ciência jurídica, até mesmo pelo fato de que o Direito tem por origem o mesmo local para o qual se destina: a sociedade.

Assim, tendo por objeto precípua regular as relações humanas, quanto maior a ressonância social de um acontecimento maior deve ser a sua repercussão na órbita jurídica. E o Código não foi desatento a essa assertiva.

No instituto da denúncia espontânea, o Código Tributário Nacional disciplinou que a confissão do autor afasta sua responsabilidade pela multa fiscal.

Temos por nós, ser inadmissível que a morte, sabidamente o mais gravoso dos acontecimentos do mundo fático, venha a produzir na esfera jurídica, efeitos mais amenos do que os da simples confissão.

Sob esse argumento, parece-nos difícil sustentar que o mesmo diploma legal que admite ter a simples confissão do devedor o condão de afastar sua responsabilidade pela multa fiscal, não entenda que a morte do devedor seja capaz de elidir a responsabilidade por essa mesma multa fiscal, permitindo que esta venha a ser irrogada aos seus sucessores que nenhuma participação tiveram na infração cometida pelo falecido.

Aqui, cumpre ainda notar que a interpretação jurídica não pode conduzir a ilogicidade da legislação interpretada o que aconteceria, a nosso ver, se fosse

aceito o argumento daqueles que propugnam pela possibilidade do sucessor responder por multas aplicadas ao sucedido.

Admitir a possibilidade da multa fiscal ser irrogada aos sucessores, como querem alguns, além de um único parágrafo, conduziria a inocuidade de diversos preceitos do Código Tributário Nacional, afirmando que estariam totalmente desprovidos de lógica, já que afirmaria que a confissão do autor é suficiente para elidir a sua punibilidade, mas a sua morte não; que ora tributo e multa seriam institutos diversos e ora seriam o mesmo instituto, o que é inconcebível.

E não é apenas com fulcro nesses fatos que teríamos que admitir que, em sendo adotado aquele entendimento, o Código Tributário Nacional estaria desprovido de lógica.

Observemos outro argumento, ainda ancorado nesse enfoque da ressonância dos acontecimentos no mundo fático e sua conseqüente repercussão no mundo jurídico, que depõe a favor da intransmissibilidade da multa fiscal ao sucessor tributário.

O raciocínio, nessa oportunidade, é pautado na hierarquia existente entre os diversos bens juridicamente tutelados e na inapartável integração entre os diversos ramos do Direito.

Eis o enfoque: a potencialidade lesiva da conduta em questão tendo em vista o bem jurídico afrontado e sua conseqüente repugnância social.

É cediço que a vida é o maior e o mais valioso dos bens que o direito protege, porquanto é condição para o exercício e fruição de todos os outros bens.

Como não poderia deixar de ser a violação da vida é a conduta ilícita que provoca maior reprovação social, cultuando a coletividade, de longa data, a assertiva de que matar um homem é ferir toda a humanidade.

Mesmo assim, não obstante a gravidade do ilícito e sua enorme repulsa social, quando falecido um violador da vida, o ordenamento jurídico determina a extinção de sua punibilidade, não se cogitando de sua transmissão a outrem, consagrando que a responsabilidade pelo assassinio é estirpada pela morte de seu autor.

Frente a isso, parece-nos novamente desproposital admitir que uma violação fiscal, nitidamente de hierarquia axiológica inferior à vida humana, e daí experimentando menor repulsa pelo tecido social, possa se prolongar no tempo e não se extinguir mesmo com a morte do autor da transgressão, vindo a alcançar uma extensão temporal punitiva que o Direito não permite sequer em relação àquele que viola a própria vida.

À evidência, ao elidir a responsabilidade do sucessor pelas multa fiscais aplicadas ao antecessor, o Código Tributário Nacional andou de maneira coerente, enveredando-se pelos mesmos caminhos que percorrem o restante do ordenamento jurídico pátrio.

Diversamente, se permitisse a transmissão da multa fiscal, o Código andaria na contramão do ordenamento jurídico, fulminando a harmonia e a lógica que devem emanar de sua estrutura e organização.

Por isso, interpretar de maneira literal um vocábulo de um dos artigos do Código para daí salientar, ao arrepio de todas outras disposições que ele abarca, que esse diploma legal admitiu a responsabilidade dos sucessores pela multa fiscal cominada ao sucedido é distanciar a lei tributária da estrutura na qual se pauta todo o conjunto normativo nacional, afastando-a da lógica e coesão consagrada pelo ordenamento jurídico.

Por derradeiro, cumpre-nos, ainda, tecermos outro comentário, visando melhor balizar nosso entendimento.

Não pode ser olvidado que a multa fiscal possui algumas características ínsitas que a tornam indissociável da pessoa do infrator, inexistindo qualquer motivação para que seja transmitida aos sucessores.

Destacamos, dentre essas características peculiares, o pressuposto ensejador e o objetivo principal da aplicação da multa fiscal.

A multa fiscal tem como pressuposto ensejador uma determinada conduta que acarreta em transgressão de um dever tributário, autorizando a imposição da penalidade.

Na sucessão, por seu turno, inexistente esse pressuposto ensejador da aplicação da multa fiscal, não havendo qualquer supedâneo lógico ou jurídico

para que seja transmitida ao sucessor, pura e simplesmente, por ocasião do evento sucessório.

Por outro lado, a multa fiscal tem por objetivo a cominação de um castigo ao transgressor de um preceito legal tributário, desencorajando-o da prática de novas infrações tributárias, pois, como visto, o Código Tributário Nacional adotou claramente o princípio do caráter penal das sanções tributárias.

Por isso, não há razão para sua transmissão ao sucessor tributário, já que este não transgrediu qualquer dever tributário e não necessita da reprimenda legal, sendo incabível que venha a ser penalizado com tal gravame.

Também não merece prosperar a tese daqueles que, em alusão ao disposto no artigo 184 do Código Tributário Nacional, postulam pela transferência da multa fiscal aos sucessores tributários.

É que esse artigo, por sua topografia, refere-se às garantias e privilégios do crédito tributário e obviamente, não trata de matéria relacionada à responsabilidade tributária e nem, com muito mais razão, tem o condão de alterar disposições daquele Codex pertinentes a esse assunto.

Ademais, sua redação deixa transparecer sem dificuldade alguma de compreensão, que seu conteúdo trata não das pessoas que respondem pelo crédito tributário, mas dos bens que garantem o seu pagamento.

Por todos esses motivos, oriundos de uma interpretação sistemática dos diversos dispositivos legais consagrados pelo Codex tributário, estamos sobejamente convencidos de que a responsabilidade tributária dos sucessores, consagrada especificamente nos artigos 130 a 133 do Código Tributário Nacional, não compreende as multas fiscais, alcançando apenas os tributos devidos pelo sucedido, não havendo que se falar de qualquer possibilidade jurídica da transferência de multas fiscais.

Assim, é que na sucessão “causa mortis” o Fisco não tem o direito de prejudicar os herdeiros com a cobrança de multas fiscais de responsabilidade do sucedido, porquanto possuía tão-somente o dever de punir o transgressor com a imposição de um castigo pela prática da infração. Deve, pois, ser respeitada a herança em benefício dos herdeiros, que não praticaram o ilícito e não podem ser castigados com a imposição da sanção.

O mesmo raciocínio é válido para a sucessão falimentar, em que o Fisco deve preservar os interesses da massa falida, não sobrepondo seus interesses acima dos direitos da comunidade de credores.

Na sucessão imobiliária, com maior razão, não deve haver transmissão da multa fiscal, em homenagem ao postulado de que “o direito não socorre os que dormem”, porquanto todo o sistema de transmissão de bens imóveis é público. Se o Estado não cumpriu seu dever de punir no tempo adequado não pode agora insurgir-se contra o sucessor tributário, afligindo-o a arcar com as conseqüências de atos que não lhe são próprios: a infração cometida pelo antecessor e a incúria do Fisco.

Cumpre-nos, agora, passarmos ao tratamento das hipóteses de sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação, transformação, aquisição de estabelecimento ou fundo de comércio), fazendo uma importante consideração.

Nesse ponto, torna-se imprescindível que seja estabelecida uma relevante divisão entre as hipóteses em que ocorre sucessão real e as hipóteses em que a sucessão é meramente legal, pois sendo diversas necessitam de um tratamento diferenciado.

Assim é que nos casos em que a sucessão é apenas legal, como acontece nas hipóteses de sucessão empresarial, a peculiaridade da situação, haja vista a inexistência de verdadeira sucessão (não há substituição do antecessor pelo sucessor, haja vista que a sociedade comercial, objeto da sucessão, continua a existir juridicamente), reclama solução diversa para que não sejam cometidas gritantes injustiças.

Nesses casos, não há que se cogitar de eventual “transmissão” da multa fiscal ao sucessor, porque, a rigor, não há sucessão (ela é apenas legal).

A multa fiscal apenas continua a existir em relação à pessoa jurídica em questão, não sendo transmitida ou transferida a ninguém.

É importante frisar que a razão dessa diferenciação é justamente essa inocorrência de sucessão real, o que conduz ao fato de inexistir qualquer transferência ou transmissão da multa fiscal.

Essa questão foi brilhantemente enfrentada pelo mestre Sacha Calmon<sup>20</sup>, cuja lição aqui transcrevemos por estar em integral consonância com nossa opinião e por reputarmos ser a melhor solução para a matéria:

Na hipótese da sucessão empresarial (fusão, cisão, incorporação), assim como nos casos de aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, e principalmente, nas configurações de sucessão por transformação do tipo societário (sociedade anônima transformando-se em sociedade por cotas de responsabilidade limitada, v.g.), entendemos que não há cogitar do assunto. Nas hipóteses ora versadas, em verdade, inexistente sucessão real, mas apenas legal. O sujeito passivo é a pessoa jurídica que continua total ou parcialmente a existir juridicamente, sob outra "roupagem institucional". Portanto a multa fiscal não se transfere, simplesmente continua a integrar o passivo da empresa que é: a) fusionada; b) incorporada; c) dividida pela cisão; d) adquirida; e) transformada. Assim, se o crédito correspondente à multa fiscal já está constituído, formalizado, à data da sucessão, o "sucessor" - um subrogado nos débitos e créditos (ativo e passivo) das sociedades adquiridas, divididas, incorporadas, fusionadas, ou transformadas - naturalmente absorve o passivo fiscal existente, inclusive as multas. Aqui comparece ainda uma razão de política fiscal. Se as multas não fossem transferíveis em casos que tais, seria muito fácil apagar multas pelo simples subterfúgio da alteração do tipo societário. Num passe de mágica, pela utilização legítima das "formas" de direito societário, seriam elididas as sanções fiscais garantidoras do cumprimento dos deveres tributários, o principal e os instrumentais.

[...]

Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa). Insistimos que nossas razões são axiológicas. É dizer, fundam-se em valores que julgamos superiores aos do Fisco em tema de penalidades.

[...]

Não faz sentido apurar-se infração ocorrida no pretérito e imputá-la a uma nova pessoa jurídica formal e institucionalmente diversa da que praticou a infração, sob a direção de outras pessoas naturais. Esta regra só não deve prevalecer nas hipóteses de sucessão por alteração do tipo societário (aqui muda apenas a "roupa" societária). Afinal, para ocorrer a sucessão empresarial, os Fiscos são consultados, e são exigidas dezenas de certidões negativas.

Portanto, não havendo sucessão real e para se evitar a prática de enormes e reiterados abusos em detrimento do Erário Público, entendemos que a sucessão empresarial requer um tratamento jurídico diferenciado das demais espécies de sucessão tributária.

---

<sup>20</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. ob. cit., pg. 608-609.

Como já mencionado, em nossa modesta opinião, a citada solução apontada na lição do professor Sacha Calmon, parece a mais sensata e adequada para a matéria, que deverá ser regulada naqueles exatos termos.

Por estes argumentos é que entendemos que a multa fiscal não se transmite aos sucessores tributários, que são responsáveis apenas pelos eventuais tributos devidos pelo antecessor.

Isso, até mesmo para que os ditames da Justiça sejam respeitados. Ressaltamos, em linhas anteriores, que o pagamento do tributo já revela-se como uma “penalidade” ao contribuinte.

Assim, não bastasse arcar com a “penalidade” dos tributos, penalizar novamente o sucessor, com o pagamento das multas fiscais devidas pelo antecessor, seria realmente ferir os ditames da eqüidade e do bom senso, integrantes e indissociáveis da idéia de Justiça.

## 8 CONCLUSÃO

Com arrimo na matéria explicitada, conclui-se que o ordenamento jurídico pátrio não permite a transmissão da multa fiscal na sucessão tributária, consoante sua autêntica natureza de pena.

Com efeito, a conclusão decorre da evidente adoção pelo Código Tributário Nacional do princípio do caráter penal das sanções tributárias, o que implica no seu caráter personalíssimo, dominante na tradição do nosso Direito.

Nesse sentido, ao proclamar a Lei Maior o princípio da personalização da pena, tornou inexigível aos sucessores à multa fiscal, porquanto a hierarquia jurídica brasileira pauta-se por uma estrutura normativa-positivista em que a Constituição Federal apresenta-se como fundamento e validade de todas as demais normas.

Dessa forma, o aludido princípio da personalização da pena, cujo conteúdo consagra em síntese que ninguém pode ser castigado por infração cometida por outrem, impediu a transmissão da multa fiscal aos sucessores tributários.

Ademais, não obstante a vedação constitucional, uma interpretação sistemática do Código Tributário Nacional conduz a irretorquível conclusão de que este diploma legal também não autorizou a transmissão da multa fiscal ao sucessor tributário, pois ao disciplinar em seus artigos 130 a 133, acerca da responsabilidade por sucessão, asseverou que esta compreende apenas os tributos devidos pelo antecessor, mediante a utilização dos vocábulos “impostos” e “tributos”.

Portanto, à evidência de sua natureza de pena, o direito positivo pátrio, por ocasião da sucessão, não autoriza que a multa fiscal seja irrogada ao sucessor tributário.

Esse é o entendimento que defendemos e pelo qual navega firme a moderna e praticamente pacífica opinião de nossos pretórios pátrios.

## 9 BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo**. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 9.ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. . **Comentários à Constituição de 1988**. 8.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito tributário**. 6.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

\_\_\_\_\_. **Teoria e prática das multas tributárias**. 2.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

COSTA JÚNIOR, Paulo José da; DENARI, Zelmo. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. 3.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2002.  
\_\_\_\_\_. **Solidariedade e sucessão tributária**. São Paulo: Saraiva, 1977.

HUNGRIA, Nelson. **Ilícito Administrativo e Ilícito Penal**, in Revista de Direito Administrativo, vol. I, fasc. I, 1945.

ISHIHARA, Yoshiaki. **Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988**. São Paulo: Atlas, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Da sanção tributária**. São Paulo: Saraiva, 1980.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MOTTA, Angela Maria da. **Sanções Tributárias e sanções penais tributárias**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

SILVA, José Manoel da. **Alguns aspectos das sanções fiscais**, in Fisco e Contribuinte, 1961.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

