

*Diretora Responsável*

**MARISA HARMS**

*Diretora de Operações de Conteúdo*

**JULIANA MAYUMI O. ONO**

*Editores:* Andréia Regina Schneider Nunes, Cristiane Gonzalez Basile de Faria, Diego Garcia Mendonça, Ivie A. M. Loureiro Gomes e Luciana Felix

*Assistente Administrativo Editorial:* Juliana Camilo Menezes

*Produção Editorial*

*Coordenação*

**DANIEL DIAS DE CARVALHO**

*Analistas Editoriais:* Damares Regina Felício, Danielle Rondon Castro de Moraes, Flávia Campos Marcelino Martines, Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos, George Silva Melo, Maurício Zednik Cassim e Thiago César Gonçalves de Souza

*Qualidade Editorial*

*Coordenação*

**LUCIANA VAZ CAMERA**

*Analistas de Qualidade Editorial:* Carina Xavier Silva, Cinthia Santos Galarza, Cintia Mesojedovas Nogueira, Daniela Medeiros Gonçalves Melo, Daniele de Andrade Vintecinco e Maria Angélica Leite

*Capa:* Chrisley Figueiredo

*Administrativo e Produção Gráfica*

*Coordenação*

**Caio Henrique Andrade**

*Analista Administrativo:* Antonia Pereira

*Assistente Administrativo:* Francisca Lucélia Carvalho de Sena

*Analista de Produção Gráfica:* Rafael da Costa Brito

**REGIS FERNANDES DE OLIVEIRA**

COORDENADOR-GERAL

**ESTEVÃO HORVATH  
JOSÉ MAURÍCIO CONTI  
FERNANDO FACURY SCAFF**

COORDENADORES

# LIÇÕES DE DIREITO FINANCEIRO

Alexandre Coutinho da Silveira • Ana Carla Bliacheriene • André de Castro Carvalho  
• Andressa Guimarães Torquato Fernandes • Basile Georges Campos Christopoulos  
• Celso de Barros Correia Neto • Cesar Augusto Seijas de Andrade • Emerson Cesar da  
Silva Gomes • Flávio Rubinstein • Francisco Secaf A. Silveira • Gabriel Loretto Lochagin  
• José Augusto Moreira de Carvalho • Licurgo Mourão • L'Inti Ali Miranda Faiad • Luma  
Cavaleiro de Macedo Scaff • Matheus Carneiro Assunção • Michel Haber • Omar Teodoro  
Silva Neto • Ricardo Ezequiel Torres • Ricart César Coelho • Roberto Mercado Lebrão  
• Rodrigo Panizza Siqueira • Sérgio Assoni Filho

AUTORES

## Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) (Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Lições de direito financeiro / coordenador-geral Regis Fernandes de Oliveira ; coordenadores Estevão Horvath, José Maurício Conti, Fernando Facury Scaff. -- São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2016.

### Bibliografia

ISBN 978-85-203-6673-8

1. Direito financeiro 2. Direito financeiro – Brasil I. Oliveira, Regis Fernandes de. II. Horvath, Estevão. III. Conti, José Maurício. IV. Scaff, Fernando Facury.

15-10694

CDU-34:336(81)

Índices para catálogo sistemático: 1. Brasil : Direito financeiro 34:336(81)

**THOMSON REUTERS**  
**REVISTA DO!**  
**TRIBUNAIS™**

6. O condicionamento da entrega de recursos .....	224
7. Dimensão federativa dos incentivos fiscais e guerra fiscal.....	226
BIBLIOGRAFIA.....	231

## CAPÍTULO 1

### RECEITAS PÚBLICAS

**ANDRESSA GUIMARÃES TORQUATO FERNANDES**

Professora Adjunta de Direito Financeiro e Tributário da Universidade Federal Fluminense (UFF). Doutora em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Visiting Professor no Institute for Law and Finance – Goethe University/Alemanha.

**ALEXANDRE COUTINHO DA SILVEIRA**

Mestre e Doutorando pela Faculdade de Direito da USP. Advogado.

**SUMÁRIO:** 1. A atividade financeira do Estado e as receitas públicas – 2. Conceito e definição – 3. Classificações: 3.1. Quanto à categoria econômica (classificação legal): 3.1.1. Receitas correntes; 3.1.2. Receitas de capital; 3.2. Quanto à regularidade; 3.3. Quanto à origem – 4. Receitas tributárias: 4.1. Conceito de tributo; 4.2. Competência tributária; 4.3. Espécies tributárias; 4.4. Princípios tributários; 4.5. Etapas de execução das receitas tributárias; 4.6. Extinção e exclusão do crédito tributário; 4.7. Garantias e privilégios do crédito tributário; 4.8. Administração tributária – 5. Receitas não tributárias: 5.1. Receitas patrimoniais; 5.2. Receita agropecuária, industrial e de serviços; 5.3. Operações de crédito, amortização de empréstimos e alienação de bens – 6. Dívida ativa.

#### 1. A atividade financeira do Estado e as receitas públicas

Um dos aspectos basilares da atividade financeira do Estado é a obtenção dos recursos necessários para fazer frente às despesas públicas. Afinal, sem recursos financeiros, seria inconcebível a prestação de serviços públicos, a garantia dos direitos fundamentais e a própria sustentação do aparato estatal. Daí porque, quando o ordenamento jurídico estabelece as finalidades da atuação do Estado, prevê também os meios disponíveis para alcançá-las.

São inúmeras as possibilidades de geração de recursos para o custeio das atividades do Estado, como a exploração do seu próprio patrimônio e – principalmente – a instituição de tributos. Trataremos a seguir das características e classificações de tais recursos, definidos como *receitas públicas*.

## 2. Conceito e definição

Os recursos que entram nas contas públicas são designados genericamente como “ingressos” ou “entradas”. Nem todos os valores de ingressam nos cofres públicos, porém, podem ser considerados *receitas públicas*.

No transcorrer da atividade financeira do Estado, muitos valores circulam apenas transitoriamente nas contas do governo, sem integrar o patrimônio público, sendo meros “movimentos de caixa” (*ingressos extraorçamentários*). A receita pública, entretanto, agrega-se patrimonialmente ao Erário.

Sob o enfoque orçamentário, as receitas públicas correspondem aos ingressos disponíveis para a cobertura das despesas orçamentárias ou para as operações que financiem tais despesas.

## 3. Classificações

As receitas públicas podem ser classificadas de acordo com diferentes critérios. Trataremos, neste tópico, das classificações: (i) quanto à categoria econômica (classificação legal); (ii) quanto à regularidade; (iii) quanto à origem.

### 3.1. Quanto à categoria econômica (classificação legal)

Levando em consideração a função de financiamento das despesas públicas, a Lei 4.320/1964 estipulou classificação econômica das receitas públicas, dividindo-as em receitas correntes e receitas de capital.

#### 3.1.1. Receitas correntes

O art. 11, § 1.º, da Lei 4.320/1964, dispõe que são receitas correntes as receitas tributária, de contribuições, patrimonial, agropecuária, industrial, de serviços e, ainda, as provenientes de recursos financeiros recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, quando destinadas a atender despesas classificáveis como despesas correntes. São receitas que aumentam as disponibilidades financeiras, com efeitos no patrimônio líquido, possibilitando o custeio de programas orçamentários destinados à realização de finalidades públicas.

Marcadas pelo aspecto da continuidade, são utilizadas para cobrir despesas correntes, que englobam as despesas de custeio e as transferências correntes. As despesas de custeio referem-se às “dotações para a manutenção de serviços anteriormente criados, inclusive as destinadas a atender a obras de conservação e adaptação de bens imóveis” (art. 12, § 1.º, da Lei 4.320/1964). Já as transferências correntes correspondem às “dotações para despesas as quais não corresponda contraprestação direta em bens ou serviços, inclusive para contribuições e subvenções destinadas a atender à manifestação de outras entidades de direito público ou privado” (art. 12, § 2.º, da Lei 4.320/1964).

#### 3.1.2. Receitas de capital

As receitas de capital são definidas legalmente como “provenientes da realização de recursos financeiros oriundos de constituição de dívidas; da conversão, em espécie, de bens e direitos; os recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, destinados a atender despesas classificáveis em Despesas de Capital e, ainda, o *superávit* do Orçamento Corrente” (11, § 2.º, da Lei 4.320/1964).

As receitas de capital também são instrumentos para o financiamento de programas orçamentários, mas não provocam efeitos sobre o patrimônio líquido diferentemente das receitas correntes.

Não se caracterizam pela continuidade, de modo que não se prestam para o financiamento do custeio da máquina pública, que necessita contar com ingressos constantes no tempo, uma vez que possui obrigações que precisam ser honradas regularmente. Nesse sentido, a Lei de Responsabilidade Fiscal, em seu art. 44, determina que “é vedada a aplicação da receita de capital derivada da alienação de bens e direitos que integram o patrimônio público para o financiamento de despesa corrente, salvo se destinada por lei aos regimes de previdência social, geral e próprio dos servidores públicos”.

Assim, receitas de capital apenas devem ser utilizadas para cobrir despesas de capital, isto é, na realização de investimentos, inversões financeiras e transferências de capital.

### 3.2. Quanto à regularidade

Sob o aspecto da regularidade, as receitas podem ser classificadas como *ordinárias* ou *extraordinárias*. São ordinárias as receitas previstas regularmente previstas na lei de orçamento, para atender às despesas públicas usuais do Estado. Consideram-se extraordinárias as receitas excepcionalmente geradas para fazer frente a despesas emergenciais, em virtude de comoções internas, guerras ou calamidades públicas.

### 3.3. Quanto à origem

Tomando-se como critério a sua origem, as receitas públicas podem ser classificadas doutrinariamente como *originárias* ou *derivadas*.

As *receitas originárias* são aquelas oriundas da exploração, pelo Estado, de seu próprio patrimônio, pelo exercício de atividade econômica ou pela realização de operações financeiras. As *receitas derivadas*, por outro lado, decorrem de imposições sobre o patrimônio do particular, em virtude do poder de império pelo Estado. São as receitas decorrentes da cobrança de tributos.

A classificação quanto à origem justifica-se pela necessidade de identificar a procedência dos recursos no momento em que ingressam no patrimônio público, e o respectivo regime jurídico aplicável.

A caracterização de uma receita pública como *tributária* impõe ao Estado o atendimento a limites rígidos fixados constitucionalmente para a sua instituição e cobrança. Situação diversa ocorre com as receitas *não tributárias*, muitas das quais submetidas a regimes contratuais.

No Brasil, dentre as diversas espécies de receitas, a receita tributária é a que apresenta maior volume de ingresso nos cofres públicos, sendo a principal fonte de financiamento do Estado.

## 4. Receitas tributárias

### 4.1. Conceito de tributo

O art. 3.º do CTN (Lei 5.172/1966), define que tributo “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Sendo o tributo uma prestação *pecuniária*, afasta-se desde logo a possibilidade de prestações de serviços obrigatórios (como o serviço militar) serem identificadas como receitas tributárias. Além disso, por ser *compulsória*, independe do elemento de voluntariedade do contribuinte.

Note-se que tributo *não constitui sanção de ato ilícito*, ou seja, não se confunde com punições por descumprimento de deveres. Além disso, deve ser *instituído em lei* (princípio da legalidade) e cobrado mediante *atividade administrativa plenamente vinculada*.

O Supremo Tribunal Federal já afirmou que “para que algo seja tributo, é preciso que seja antes receita pública”, pois não se pode integrar a espécie quando não se integra o gênero (RE 148.754 e RE 193.409). Nessa perspectiva, a Lei 4.320/1964, em seu art. 9.º, estabelece expressamente que tributos são *receitas derivadas*, ou seja, espécies do gênero “receitas públicas”. A arrecadação dessa espécie de receitas, porém, depende do exercício da competência tributária.

### 4.2. Competência tributária

A Constituição não cria tributos: ela outorga competências para que os entes políticos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) o façam. Trata-se de uma autorização para que os legisladores de cada nível de governo elaborem as leis necessárias à instituição e cobrança das exações.

Evidentemente, cada ente político apenas poderá instituir tributos dentro da sua respectiva esfera de competência. Trata-se de decorrência de uma das caracte-

rísticas principais da competência tributária: a sua *privatividade*. O ente político receptor da competência constitucionalmente outorgada é o seu titular desse poder, de forma que nenhum outro ente pode exercê-lo, nem invadi-lo. Também não é permitida a delegação da competência (*indelegabilidade*), nem sua renúncia (*irrenunciabilidade*). A competência tributária é de exercício facultativo (*facultatividade*) e não se extingue com o transcurso do tempo (*incaducabilidade*), ressalvada a hipótese de alterações constitucionais. Finalmente, a competência tributária não se confunde com a capacidade tributária, isto é, a aptidão para figurar no polo ativo da relação jurídica tributária.

A instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional de cada ente da Federação constituem *requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal* (art. 11 da LRF). Se deixar de instituir imposto dentro de sua competência, fica o ente proibido de receber transferências voluntárias.

### 4.3. Espécies tributárias

O Código Tributário Nacional dispõe que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria” (art. 5.º), consignando ser irrelevante, para a qualificação de um tributo, a destinação legal do produto da sua arrecadação (art. 4.º, II).

A Lei 4.320/1964, por outro lado, afirma que tributos compreendem “os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira” (art. 9.º). A Constituição Federal, por sua vez, em seu art. 145, elenca três espécies tributárias (impostos, taxas, e contribuições de melhoria), embora mencione outras (empréstimos compulsórios e contribuições) ao longo do texto.

Diante desse panorama normativo, surgem diversas classificações doutrinárias quanto às espécies tributárias (classificações bipartidas, tripartidas, quadripartidas e pentapartidas). Contudo, vem prevalecendo o entendimento de que são cinco as espécies tributárias (classificação pentapartite): (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições de melhoria; (iv) empréstimos compulsórios; (v) contribuições sociais.

Imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (CTN, art. 16). Trata-se de espécie tributária disciplinada exaustivamente pela Constituição Federal, que elenca exaustivamente quais impostos podem ser criados (com a fixação de suas possíveis materialidades) pelos entes federados.

Os *impostos* são exigidos independente de uma atividade estatal específica. Trata-se de instrumento de financiamento geral do Estado, sendo vedada a vinculação de suas receitas a gastos previamente estabelecidos, ressalvadas as exceções estabelecidas constitucionalmente (art. 167, IV, da CF/1988): (i) repartição do

produto da arrecadação dos impostos a que se referem os artigos 158 e 159 da CF/1988; (ii) destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde e para manutenção e desenvolvimento do ensino; (iii) destinações para a realização de atividades da administração tributária; (iv) prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita; e (v) prestação de garantia ou contragarantia à União e pagamento de débitos para com esta.

As *taxas*, por sua vez, “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (CTN, art. 77). Diferentemente dos impostos, as *taxas* possuem *referibilidade* com uma atividade realizada pelo Estado, a qual deve enquadrar-se como *exercício de poder de polícia*<sup>1</sup> ou *prestação de serviços*, marcados pela especificidade e divisibilidade. É considerada, portanto, um *tributo vinculado*.

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal entendeu que, qualificando-se um tributo como *taxa*, nada pode justificar que o produto de sua arrecadação seja afetado ao custeio de serviços públicos diversos daqueles a cuja remuneração tais valores se destinam especificamente (pois, nessa hipótese, a função constitucional da *taxa* – tributo vinculado – restaria descaracterizada) ou, então, à satisfação das necessidades financeiras ou à realização dos objetivos sociais de entidades meramente privadas, pois isso subverteria a própria finalidade institucional do tributo (ADI 1378 MC).

É condição constitucional para a cobrança de *taxa* pelo exercício de poder de polícia a competência do ente tributante para exercer a fiscalização da atividade específica do contribuinte (STF, RE 602.089).<sup>2</sup> Dessa maneira, é possível a cobrança simultânea de *taxas* pela União, Estados e Municípios, desde que possuam competências materiais definidas na Constituição para exercerem poder de polícia sobre determinada atividade. É o que ocorre, por exemplo, com as *taxas* de fiscalização ambiental: “por não serem mutuamente exclusivas, as atividades

de fiscalização ambiental exercidas pela União e pelo Estado não se sobrepõem e, portanto, não ocorre bitributação” (STF, RE 602.089).

Saliente-se que nem todas as cobranças decorrentes da prestação de serviços públicos específicos e divisíveis enquadram-se como *taxa*. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, por exemplo, não tem natureza jurídica de *taxa*, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, conseqüentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita (ADI 800, j. 11.06.2014. rel. Min. Teori Zavascki, Pleno). *Taxa* e preço público diferem quanto à compulsoriedade de seu pagamento, sendo a *taxa* cobrada em razão de uma obrigação legal, enquanto o preço público é de pagamento facultativo por quem pretende se beneficiar de um serviço prestado (RE 556.854, j. 30.06.2011, rel. Min. Cármen Lúcia, Pleno).

A exemplo das *taxas*, as *contribuições de melhoria* também estão diretamente ligadas a uma atividade estatal: a construção de obras públicas. Assim, podem ser instituídas *contribuições de Melhoria* “para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado” (CTN, art. 81). A ideia subjacente é exigir que os contribuintes especificamente beneficiados pela realização da obra participem do seu custeio. Essa exigência, porém, depende de uma série de procedimentos administrativos específicos, tendentes a determinar especificamente o benefício auferido por cada contribuinte afetado pela obra pública.

Diversamente das *contribuições de melhoria* e das demais espécies tributárias, os *empréstimos compulsórios* (de competência da União) caracterizam-se por serem *restituíveis*. Podem ser instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, ou no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148 da CF/1988), situação em que obedecerão à regra da anterioridade anual. O texto constitucional não define a materialidade do tributo, cabendo à lei complementar que o instituir estabelecer suas hipóteses de incidência. Os recursos arrecadados, contudo, são vinculados à finalidade que conduziu à sua instituição (art. 148, parágrafo único, da CF/1988). Embora não sejam corriqueiros na realidade fiscal nacional, já houve tentativas de criação disfarçada do tributo, como no caso do bloqueio das cadernetas de poupança, previsto pela legislação do chamado “Plano Collor” (Lei 8.024/1990).

Por fim, cabe destacar como espécie tributária as *contribuições sociais*, que também apresentam vinculação a finalidades específicas, à semelhança das *taxas*. No entanto, enquanto as *taxas* são devidas para custear atividades específicas, com valores mensuráveis, as *contribuições sociais* se destinam a promover finalidades amplas, relativamente setores econômicos e sociais.

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

2. Conforme prevê o CTN: “Art. 80. Para efeito de instituição e cobrança de *taxas*, consideram-se compreendidas no âmbito das atribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, aquelas que, segundo a Constituição Federal, as Constituições dos Estados, as Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios e a legislação com elas compatível, competem a cada uma dessas pessoas de direito público”.

Apresentam como subespécies: (i) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), de competência da União e finalidade essencialmente regulatória; (ii) Contribuições de Interesse de Categorias Profissionais ou Econômicas, de competência da União, relacionadas à arrecadação de valores necessários à manutenção dos respectivos órgãos de classe ou associativos (e.g. anuidades exigidas por Conselhos Profissionais); (iii) Contribuições de Seguridade Social, previstas no art. 195 da CF/1988. Vale mencionar, ainda, que Emenda Constitucional 39/2002 incluiu no rol de *contribuições sociais* as Contribuições de Iluminação Pública (COSIP), de competência dos Municípios, e que pode ser cobrada na própria fatura de energia elétrica. O STF, inclusive, já reconheceu a constitucionalidade da COSIP (AC 3087 MC-QO).

Cumpra-se destacar, por fim, que embora a Lei 4.320/1964, ao enumerar as modalidades de receitas correntes, acabe colocando as receitas tributárias e as receitas de contribuições como categorias distintas, ambas podem ser classificadas como receitas derivadas (tributárias). Para fins de elaboração do orçamento, contudo, a separação subsiste, sendo as receitas de contribuições alocadas de maneira diversa das demais espécies tributárias.

#### 4.4. Princípios tributários

A Constituição Federal, ao mesmo tempo em que outorgou competências para que os Entes Federados instituíam e arrecadem tributos, trouxe limitações ao exercício desse poder tributário. Analisemos, pois, tais limitações, consubstanciadas nos seguintes princípios expostos a seguir.

*Estrita legalidade* (art. 150, I, da CF/1988): é vedado aos entes federados exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça. Cabe, portanto, ao Poder Legislativo exercer a competência tributária. Decretos, Portarias, Instruções Normativas e outros veículos infralegais, oriundos do Poder Executivo, não possuem o condão de instituir ou majorar tributos.

*Isonomia* (art. 150, II, da CF/1988): em consonância com o art. 5.º da CF/1988, impõe que sejam tratados igualmente os iguais, impedindo os entes federados de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. Em aplicação direta desse princípio, o STF entendeu que “a lei complementar estadual que isenta os membros do Ministério Público do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer taxas ou emolumentos fere o disposto no art. 150, II” (ADI 3.260 e ADI 3.334). Também considerou que diferenciar, para fins de incidência da contribuição previdenciária, os aposentados e pensionistas da União e aqueles dos Estados e Municípios é prática que ofende à isonomia (ADI 3105).

*Irretroatividade* (150, III, a da CF/1988): aponta a proibição de cobrar tributo “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado”. A lei tributária, portanto, não pode retroagir para instituir imposições em relação a fatos passados.

*Anterioridade* (150, III, b da CF/1988): veda a cobrança de tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Trata-se de corolário do princípio da segurança jurídica. A Constituição, porém, traz exceções expressas à aplicação desse princípio, relacionadas a tributos regulatórios e extraordinários (como no caso do IPI), em que a aplicação da anterioridade poderia prejudicar a finalidade da norma tributária de induzir determinados comportamentos.

*Anterioridade nonagesimal* (150, III, c, da CF/1988): veda a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Seguindo a mesma inspiração do princípio da anterioridade geral, busca conferir previsibilidade às imposições tributárias, e homenagem à segurança jurídica.

*Proibição de tributo com efeito de confisco* (150, IV, da CF/1988): a constituição prevê expressamente que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco”. Essa proibição não se restringe à obrigação tributária principal, alcançando também as multas (STF, RE 632315 e ADI 1075 MC). Não há, contudo, indicações precisas do que vem a ser efeito confiscatório. A avaliação da presença ou ausência desse efeito não reside somente em critérios quantitativos: a alíquota do tributo pode ser elevada e ainda assim caracterizar confisco. Tratando-se de taxa, o efeito confiscatório fica evidente quando incompatível o valor da cobrança com o custo da prestação do serviço ou o exercício do poder de polícia (STF, ADI 2551 MC-QO).

*Capacidade Contributiva* (145, § 1.º, da CF/1988): determina que os impostos tenham “caráter pessoal” e sejam “graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Cuida-se de conceito aberto a orientar o legislador, e fundamentado na progressividade dos tributos.

*Liberdade de tráfego* (150, V, da CF/1988): objetiva a proteção da unidade nacional e da forma federativa, proibindo-se o estabelecimento de “limitações a tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais”. Ressalva-se, entretanto, a cobrança de pedágios, em virtude da possibilidade de exploração do patrimônio público.

*Não discriminação em razão da procedência ou destino* (art. 152 da CF/1988): princípio aplicável aos entes subnacionais (Estados, Distrito Federal e Municípios) busca também assegurar a unidade e o equilíbrio federativo, proibindo “diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino”.

*Uniformidade da tributação* (151, I, da CF/1988): dirigindo-se à União, proíbe-lhe “instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro”. Com efeito, não pode um tributo federal ser mais gravoso para contribuintes residentes em determinado Estado do que para os residentes em outro, ressalvada a hipótese de concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Vale salientar, todavia, que os princípios acima expostos não exaurem o elenco de comandos normativos que orientam a instituição e arrecadação de receitas tributárias.

#### 4.5. Etapas de execução das receitas tributárias

As receitas tributárias, devidamente previstas no orçamento, passam por diferentes etapas de execução: (i) constituição do crédito (lançamento); (ii) arrecadação; e (iii) recolhimento.

Frise-se que a previsão orçamentária da receita tem caráter estimativo, e não há na lei de orçamento nem teto nem piso para a arrecadação, o que confere maior flexibilidade na sua execução. Além disso, os resultados do exercício financeiro são apurados pelo regime de caixa para as receitas, de maneira que são contabilizadas apenas aquelas efetivamente arrecadadas.

Para que se proceda à cobrança de receitas tributárias, é indispensável a constituição do crédito. Segundo o Código Tributário Nacional, é por meio do lançamento que a obrigação tributária se converte em crédito tributário, tornando-se passível de cobrança.

O CTN define *lançamento* como o “procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível” (art. 142).

São três as modalidades de lançamento: (i) de ofício; (ii) por declaração; e (iii) por homologação.

No lançamento de ofício (CTN, art. 149), não é necessária a participação do contribuinte. A própria Administração levanta as informações necessárias e constitui o crédito. É o caso, por exemplo, do IPTU e do IPVA, em que o sujeito passivo recebe em sua residência, anualmente, documento contendo os dados do lançamento e a guia de pagamento.

No *lançamento por declaração*, o contribuinte (ou terceiro obrigado) presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (art. 147 do CTN). Nada obstante a participação do sujeito passivo,

cabe à autoridade administrativa efetuar o conseqüente lançamento, como nos casos do imposto de transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) e de transmissão de bens imóveis (ITBI).

A terceira modalidade – mais largamente utilizada – é o *lançamento por homologação*, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa (CTN, art. 150). Nesse caso, a apuração do tributo devido é realizada pelo próprio sujeito passivo, limitando-se a autoridade administrativa a homologar o adimplemento das obrigações a ele atribuídas por lei. Essa homologação pode ocorrer de forma expressa, mas geralmente é tácita, pelo transcurso do prazo decadencial para revisão do lançamento. Vale destacar, porém, que simples a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco (Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça).

Etapa subsequente (ou concomitante) à constituição do crédito tributário, no ciclo de execução das receitas, é a *arrecadação* dos montantes devidos. Realiza-se normalmente mediante o pagamento pelo sujeito passivo, por meio dos agentes arrecadadores ou instituições financeiras autorizadas. Por fim, o *recolhimento* consiste na entrega dos recursos arrecadados aos cofres públicos, com obediência ao princípio da unidade de caixa (art. 56 da Lei 4.320/1964), que veda a divisão dos recursos em caixas especiais.

#### 4.6. Extinção e exclusão do crédito tributário

Normalmente, os créditos tributários extinguem-se pelo pagamento, até a data do seu vencimento, com o conseqüente recolhimento dos valores aos cofres públicos e contabilização como receitas. Existem, contudo, outras possibilidades.

O CTN (art. 156) elenca diversas formas de extinção do crédito tributário: (i) pagamento; (ii) compensação; (iii) transação; (iv) remissão; (v) prescrição e decadência; (vi) conversão de depósito em renda; (vii) pagamento antecipado e sua homologação na sistemática dos lançamentos por homologação; (viii) consignação em pagamento; (ix) decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; (x) decisão judicial passada em julgado; (xi) dação em pagamento de bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Assim como o pagamento, a conversão do depósito em renda, a consignação em pagamento e a dação em pagamento de bens imóveis também representam formas de ingresso de receitas tributárias nos cofres públicos.

Além dessas formas de extinção, o CTN prevê hipóteses de exclusão do crédito (art. 175): isenção e anistia.

A *isenção* afeta o próprio surgimento do crédito tributário, e sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração. Pode ser geral ou específica, vale dizer, restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

O poder de isentar é corolário do poder de tributar, mas não pode ser exercido com arbitrariedade. O mesmo vale para a revogação das isenções. Se concedidas em caráter geral, elas não se incorporam ao patrimônio jurídico do contribuinte. Assim como são concedidas, podem ser revogadas. Todavia, quando concedidas por prazo certo e mediante condições específicas, não pode o contribuinte ser frustrado de suas expectativas legítimas. Conforme dispõe a *Súmula 544 do STF*, *isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas*.

Cumprido destacar que é vedado à União instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios (art. 151, III, da CF/88). A proibição de *isenções heterônomas* se funda no próprio princípio federativo, e visa a assegurar a autonomia financeira dos entes subnacionais.

Saliente-se, porém, que a proibição de concessão de isenções tributárias heterônomas é inoponível ao Estado Federal brasileiro (ou seja, a República Federativa do Brasil), incidindo apenas no plano das relações institucionais domésticas, estabelecidas entre as pessoas políticas de direito público interno. Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS), conforme já assentou o STF (RE 543.943 AgR, j. 30.11.2010, rel. Min. Celso de Mello).

Diferentemente das isenções, a *anistia* atinge as infrações tributárias e suas penalidades. O efeito de exclusão não se dá em face da obrigação tributária principal, mas relativamente às sanções aplicadas. Deve ser concedida por lei, sendo proibida sua delegação ao Poder Executivo (STF, ADI 3.462).

#### 4.7. *Garantias e privilégios do crédito tributário*

Dada a elevada importância das receitas tributárias para consecução dos fins do Estado, o ordenamento jurídico estabelece uma série de garantias e privilégios do crédito tributário.

Com efeito, nos termos do art. 184 do CTN, “responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis”.

Os créditos tributários possuem preferência em relação a outros, “seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho” (CTN, art. 186). Deve-se, contudo, interpretar essa preferência em conjunto com as disposições da Lei 11.101/2005 (Lei de Falências e Recuperações Judiciais).

Diferentemente de outros créditos, o tributário não está sujeito “a concurso de credores ou habilitação em falência, recuperação judicial, concordata, inventário ou arrolamento” (art. 187). O CTN também estabelece o recebimento preferencial dos créditos tributários em ações de Inventário e Arrolamento (art. 189) e procedimentos de Liquidação de pessoas jurídicas de direito privado (art. 190), prevendo que “nenhuma sentença de julgamento de partilha ou adjudicação será proferida sem prova da quitação de todos os tributos” (art. 192).

Encerrando a seção das “preferências”, o CTN estabelece que “a extinção das obrigações do falido requer prova de quitação de todos os tributos” (art. 191). O dispositivo está diretamente relacionado aos arts. 158 e 159 da Lei 11.101/2005, impedindo que o falido tenha o reconhecimento do fim de seus deveres. E o art. 191-A ordena que a concessão de Recuperação Judicial esteja subordinada à “apresentação da prova de quitação de todos os tributos”. Logo, existindo débitos não pagos, a empresa não pode ter deferida a Recuperação. O dispositivo vem sofrendo críticas e tendo sua aplicação afastada pela jurisprudência.

#### 4.8. *Administração tributária*

O CTN assegura diversas prerrogativas de fiscalização à Administração Tributária, fundamentais para a atividade de arrecadação e cobrança.

O Código preceitua que “não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais” ou da obrigação de exibi-los (art. 195). Tais livros e documentos devem ser conservados “até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refram” (art. 195, parágrafo único).

As autoridades podem requisitar informações “de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros” a tabeliães, bancos, corretores, síndicos etc., que têm o dever de prestá-las, desde que não sejam informações sujeitas a sigilo profissional (art. 197). As autoridades fiscais dos diversos entes tributantes “prestar-se-ão mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos respectivos e permuta de informações” (art. 199) e “poderão requisitar o auxílio da força pública” “quando vítimas de embaraço ou desacato no exercício de suas funções” (art. 200).

Vale especial menção ao teor da LC 105/2001, que regulamenta a obtenção de informações, pela Administração Tributária, junto às instituições financeiras, podendo “examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente” (art. 6.º). A constitucionalidade da LC 105/2001 ainda está sob análise do STF, que deve pacificar seu entendimento sobre a matéria no julgamento do RE 601.314, que teve repercussão geral reconhecida.

Mas as informações obtidas através dos meios de Fiscalização “sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades” não podem ser divulgadas (CTN, art. 198), sob pena de acarretar responsabilização cível e criminal.

Ainda no que tange às regras de fiscalização e arrecadação das receitas tributárias, cumpre referir um dos instrumentos mais relevantes no procedimento de cobrança: a exigência da Certidão de Regularidade Fiscal. Trata-se de meio de coação indireta, legítimo e disposto em lei, para além de consagrado na tradição jurídica fiscal.

A sua utilidade (e seu poder de coação indireta) reside em diversas de regras do ordenamento jurídico que condicionam aspectos da atividade empresarial à comprovação de regularidade fiscal. O principal exemplo consta do próprio CTN (art. 193), estabelecendo que nenhum departamento da administração pública “celebrará contrato ou aceitará proposta em concorrência pública sem que o contratante ou proponente faça prova da quitação de todos os tributos”.

As Certidões de Regularidade Fiscal podem ser Certidões Negativas de Débitos (CND), que atestam a inexistência de créditos tributários constituídos contra o contribuinte, ou Certidões Positivas de Débitos com Efeito de Negativas (CPD-EN), declarando a “existência de créditos não vencidos, em curso de cobrança executiva em que tenha sido efetivada a penhora, ou cuja exigibilidade esteja suspensa” (CTN, art. 206).

## 5. Receitas não tributárias

### 5.1. Receitas patrimoniais

Receitas patrimoniais, como o próprio nome sugere, são aquelas oriundas do patrimônio do ente público, a exemplo das receitas decorrentes da exploração de bens móveis, imóveis, e participações societárias.

Caracterizam-se como receitas não tributárias patrimoniais as quantias, com natureza de preço público, pagas pelo direito de uso ou usufruto de um bem público, como por exemplo, o pagamento pela utilização de espaços para quiosques e zonas azuis. Da mesma forma, a Compensação Financeira pela Exploração de Recursos

Minerais – CFEM, os *royalties* de petróleo (incluindo participações especiais), e a Compensação Financeira pela Exploração dos Recursos Hídricos – CFURH, todos de mesma natureza jurídica que remonta ao art. 20, § 1.º, da CF/1988. Tais exações, embora observem todos os requisitos do art. 3.º do CTN, não são tributos, pois decorrem da exploração do próprio patrimônio público, e não do particular.

### 5.2. Receita agropecuária, industrial e de serviços

A Lei 4.320/1964 prevê ainda três outras espécies de receitas correntes, percebidas pelo ente público quando atua em atividade econômica, seja na produção de bens, seja na prestação de serviços: as receitas agropecuárias, industriais, e de serviços.

As receitas agropecuárias decorrem da exploração econômica, por parte do ente público, relacionadas à comercialização de produtos agrícolas (grãos, tecnologias, insumos etc.), pecuários (inclusive técnicas em inseminação, matrizes etc.), e de reflorestamento.

As *receitas industriais* são aquelas provenientes de atividades econômicas relativas à indústria extrativa mineral, indústria de transformação, de construção, além de outras atividades industriais de utilidade pública.

As *receitas de serviço*, por sua vez, são aquelas oriundas da contraprestação pela realização de um serviço público, seja diretamente, ou por meio de delegação, a exemplo das receitas provenientes dos serviços de transporte, comunicação, hospitalares, de armazenagem, recreativos e culturais, dentre outros, remunerados mediante preço público (*tarifa*).

Cabe lembrar que “preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que a instituiu” (Súmula 545 do STF).

Assim, preço público (ou tarifa) decorre da utilização de serviços públicos facultativos (não compulsórios) que a Administração Pública, de forma direta ou por delegação para concessionária ou permissionária, coloca à disposição da população, que poderá contratá-los ou não. São serviços prestados em decorrência de uma relação contratual regida pelo direito privado. A taxa, sendo uma espécie de tributo, decorre de lei e destina-se a custear serviços públicos essenciais à soberania do Estado, específicos e divisíveis, prestados ou colocados à disposição do contribuinte.

### 5.3. Operações de crédito, amortização de empréstimos e alienação de bens

Enquanto as receitas patrimoniais, agropecuária, industrial e de serviços representam espécies de receitas correntes, as operações de crédito, amortização

de empréstimos e alienação de bens consistem em subdivisões das receitas de capital. Tais operações de crédito geram ingressos oriundos da oferta de títulos públicos ou da contratação de empréstimos e financiamentos junto a entidades estatais ou privadas.

Da mesma forma que os ingressos decorrentes do recebimento de parcelas de empréstimos ou financiamentos concedidos em títulos ou contratos, as receitas provenientes da alienação de bens públicos também são classificadas como receitas não tributárias.

## 6. Dívida ativa

Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, são escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias (art. 39 da Lei 4.320/1964). Os créditos exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento serão inscritos, na forma da legislação, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, sendo a respectiva receita escriturada a esse título (art. 39, § 1.º).

Classifica-se como Dívida Ativa Tributária o crédito da Fazenda Pública proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e como Dívida Ativa não Tributária os demais créditos da Fazenda Pública, tais como foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais (art. 39, § 2.º).

A receita da Dívida Ativa abrange os créditos abrange o valor do principal e os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo legal de que tratam o art. 1.º do Dec.-lei 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3.º do Dec.-lei 1.645, de 11 de dezembro de 1978 (art. 39, § 4.º).

A Dívida Ativa da União é apurada e inscrita pela Procuradoria da Fazenda Nacional (art. 39, § 5.º). A Dívida Ativa dos Estados, do Distrito Federal, e dos Municípios é apurada e inscrita conforme dispuser a legislação específica de tais entes políticos.

A inscrição traz presunção de certeza e liquidez do crédito, possibilitando a extração da Certidão de Dívida Ativa – CDA, título executivo capaz de fundamentar o processo de execução, e que também pode ser submetido a protesto extrajudicial, como forma de cobrança.

Cumpra observar que a Lei 12.767/2012 promoveu a expressa inclusão do parágrafo único no art. 1.º da Lei 9.492/1997, para expressamente consignar que estão incluídas “entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da

União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”. Embora sejam levantados argumentos de ausência utilidade da medida, o Superior Tribunal de Justiça – STJ reconheceu a sua legalidade, assentando que “a possibilidade do protesto da CDA não implica ofensa aos princípios do contraditório e do devido processo legal, pois subsiste, para todo e qualquer efeito, o controle jurisdicional, mediante provocação da parte interessada, em relação à higidez do título levado a protesto” (REsp 1.126.515/PR, j. 03.12.2013, rel. Min. Herman Benjamin).