



**INSTITUTO GLOBAL DE  
ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA**

**Palestrante: Dr. Eder Lima Palma**

**Advogado**

**OAB/MG 172205**

**E-mail: [ederlimapalma@hotmail.com](mailto:ederlimapalma@hotmail.com)**



**ESTRATÉGIAS  
CONTEMPORÂNEAS E  
PRINCÍPIOS  
FUNDAMENTAIS NA  
ADMINISTRAÇÃO  
TRIBUTÁRIA LOCAL**



- Autonomia Tributária e Instrumentos de Arrecadação Eficiente;
- Fundamentos Jurídicos da Tributação no Brasil;
- Bases Constitucionais e Estruturação do Sistema Tributário Nacional;
- Tributos Locais: Classificação e Impactos na Gestão Pública;
- Poder de Polícia Do Estado;
- Limites e Potencialidades da Gestão Tributária Local;
- Deveres Fiscais e Normas Jurídicas na Administração Pública;
- Planejamento Tributário Ético e Combate à Sonegação Fiscal;
- Práticas Tributárias: Legalidade, Ética e Controle;
- Instrumentos de Prevenção à Fraude Tributária;



# INTRODUÇÃO

- Esta capacitação abordará, além da relação entre o Sistema Tributário e o Estado de Direito, a busca de recursos financeiros e sua origem constitucional para que, em seguida, possamos analisar de forma objetiva as espécies tributárias.
- Após essa análise, trataremos do poder constitucionalmente atribuído aos Municípios, no que tange à elaboração de leis que instituem os tributos. Para tanto, trabalharemos com as noções gerais sobre a competência tributária, diferenciando-a da competência para legislar sobre o direito tributário.



# PODER DE TRIBUTAR E A IMPORTÂNCIA DA EFETIVA ARRECADAÇÃO

- O Estado se forma a partir de três elementos:

**ESTADO**

**Território**

**Governo soberano**

**Povo**



- Esses elementos existem para a realização do bem comum. Assim, um determinado ente da Federação, seja ele a União, Estado ou Município, irá exigir da sociedade sua soberania por meio do poder de tributar para realizar a atividade de tributar.



- O poder de tributar é um poder que o Estado de Direito busca para captar recursos financeiros no intuito de custear sua atividade fim por meio de receitas originárias ou derivadas. As receitas originárias vêm do patrimônio do Estado, como dos aluguéis de imóveis públicos. As receitas derivadas têm como origem o patrimônio do particular, como os tributos. Por meio da Assembleia Nacional Constituinte, o povo brasileiro transfere para a sociedade a jurisdição e a administração dos tributos.



- Neste sentido, a solução de todos os conflitos existentes será dada pelo Estado, pois o cidadão não está apto a aplicar a jurisdição, em razão da colisão de conflitos e interesses que realizamos. Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2005, p. 63) “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.



- Esse poder de tributar está autorizado nos artigos 13 e 14 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que preconiza que, para a manutenção da força pública e dos custos administrativos, os tributos devem ser distribuídos igualmente entre os cidadãos e dimensionados conforme suas possibilidades e capacidades. Os cidadãos têm o direito de analisar a necessidade das contribuições e de aceitá-las por meio de seus representantes.



- A efetiva arrecadação é importante para a Administração Pública, que precisa receber contraprestação em forma de tributos pelos serviços prestados para equilibrar seus recebimentos com os gastos.
- É consenso que a situação financeira do país é complexa diante de uma crise econômica séria, assim sendo, é preciso que as cidades aumentem seus esforços para captação de recursos. Para tanto, é necessário que os responsáveis pela Gestão Tributária no Município observem o que dispõe o artigo 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o qual versa que a receita possui a mesma envergadura que as despesas.



- Uma gestão tributária eficiente assegura a aplicação da justiça fiscal e reduz a dependência dos repasses constitucionais. Conseqüentemente, o volume da prestação de serviço por parte da Administração Pública Municipal aos Municípios será maior e com melhor qualidade.



# FUNDAMENTOS JURÍDICOS DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

- Nas atividades dos entes da Federação cuja incidência dos tributos não é proibida, precisamos definir a elasticidade permitida, ou seja, colocar um limite norteador para que o Estado gestor não extrapole e/ou aplique de forma plena os atos normativos. Assim, com os princípios, não se proíbe a tributação, mas impõem-se limites.



- Os princípios tributários estabelecidos na Constituição Federal de 1988 (CF/1988) têm por finalidade a proteção de três valores:
- Princípio que protege o valor da liberdade jurídica
- Princípio da não limitação ao trânsito (art. 150, V, CF/88).
- Princípios que protegem o valor da segurança jurídica
- Os princípios da Transparência Fiscal (art. 150, §5º, CF/88), o da Irretroatividade (art. 150, III, “a”, CF/88), da Legalidade (art. 150, I, CF/88) e da Anterioridade (art. 150, III, “b” e “c”, CF/88).
- Princípios que protegem o valor da justiça da tributação
- Princípios da Capacidade Contributiva (art. 145, §1º, CF/88), da Igualdade (art. 150, II, CF/88), da Não Discriminação pela Procedência ou Destino (art. 152, CF/88), da Uniformidade Geográfica e do Não Confisco (art. 150, IV, CF/88).



# BASES CONSTITUCIONAIS E ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

- A Constituição Federal de 1988, ao tratar do Sistema Tributário Nacional, dos artigos 145 ao 169, dispensa cuidados à tributação no Brasil.
- O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária que determina uma base ao sistema tributário e à competência tributária. O art. 146 da CF/1988 determina que cabe a Lei Complementar as normas gerais de direito tributário.



- Art. 146. Cabe à lei complementar:
- I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
- II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
- III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
  - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
  - b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
  - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.



# TRIBUTOS LOCAIS: CLASSIFICAÇÃO E IMPACTOS NA GESTÃO PÚBLICA

- O Município, como ente da Federação, exerce o poder de tributar por meio das espécies tributárias municipais, dada a sua importância de poder identificar o regime jurídico que é aplicado, como também reconhecer os Fundamentos Jurídicos da Tributação no Brasil.
- A doutrina majoritária do Direito Tributário e o STF adotam a teoria de que há cinco espécies de tributos, conhecida como a Teoria Quinquipartite, que é liderada por Ives Gandra da Silva Martins. Existem outras teorias, mas vamos trabalhar com as cinco espécies tributárias da Teoria Quinquipartite dos Tributos, em função do objetivo de nosso curso.



- São elas:

## TEORIA QUINQUIPARTITE

**impostos**

**taxas**

**empréstimos**

**contribuição  
de melhorias**

**contribuições  
sociais**

- Vale ressaltar que o artigo 5º do CTN dispõe apenas três espécies tributárias, são elas:
- Impostos
- Taxas
- Contribuições de melhoria.
- A razão de o CTN dispor de três, e não cinco espécies tributárias, é que o referido dispositivo exemplifica e se completa com outros dois, que são os artigos 15 e 217, ambos do CTN.



- Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:
- I - guerra externa, ou sua iminência;
- II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;
- III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.
- Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.



- Art. 217 CTN. As disposições desta lei (...) não excluem a incidência e a exigibilidade:
- I - da "contribuição sindical", denominação que passa a ter o imposto sindical de que tratam os artigos 578 e seguintes, da Consolidação das Leis do Trabalho, sem prejuízo do disposto no artigo 16 da Lei nº 4.589, de 11 de dezembro de 1964; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966);
- III - da contribuição destinada a constituir o "Fundo de Assistência" e "Previdência do Trabalhador Rural", de que trata o artigo 158 da Lei nº 4.214, de 2 de março de 1963; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966);
- IV - da contribuição destinada ao Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, criada pelo artigo 2º da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966; (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966);
- V - das contribuições enumeradas no § 2º do artigo 34 da Lei nº 4.863, de 29 de novembro de 1965, com as alterações decorrentes do disposto nos artigos 22 e 23 da Lei nº 5.107, de 13 de setembro de 1966, e outras de fins sociais criadas por lei. (Incluído pelo Decreto-lei nº 27, de 14.11.1966);



# OS IMPOSTOS

- Antes de captar recursos, o Estado precisa saber quem são as pessoas que serão tributadas e, para tanto, divide a sociedade em dois grupos:
- os que possuem capacidade contributiva; e os que não possuem capacidade contributiva.
- Os impostos são estruturados quanto à: competência, finalidade, incidência e possibilidade de repercussão do encargo econômico.
- Quanto à competência os impostos se dividem em:
  - federais (artigo 153, CF/1988);
  - estaduais/distritais (artigo 155, CF/1988);
  - municipais (artigo 156, CF/1988).



- Quanto à finalidade os impostos podem ser:
- Fiscais - são aqueles cuja finalidade está na arrecadação, ou seja, a captação é de receita derivada, que são receitas oriundas do poder de tributar. Exemplos em âmbito municipal: IPTU, ISS e ITBI.
- Extrafiscais - têm como finalidade a intervenção do Estado no domínio econômico, ou seja, é uma função regulatória.

- O IPTU , que em regra é fiscal, possui uma exceção que é relacionada a sua progressividade no tempo. Essa progressividade ocorre no caso do particular não conseguir atender às expectativas do Município, no sentido de não cumprir com a função social da propriedade, não promovendo o seu adequado aproveitamento.
- O Município, com o intuito de realizar uma gestão tributária eficiente, pode aumentar a carga tributária referente ao imóvel. Contudo, essa progressividade tem um limite: não deve exceder duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitando a alíquota máxima de 15%, conforme artigo 7º, §1º do Estatuto da Cidade, a fim de não gerar efeito confiscatório previsto no artigo 150, IV, CF/1988.



- A extrafiscalidade tem ligação direta com o princípio da seletividade e a exceção aos princípios da legalidade e anterioridade tributária, para que assim seja atingida a finalidade do tributo. A importância prática em caracterizar um imposto como fiscal e extrafiscal é que os impostos extrafiscais, como regra geral, são uma exceção ao princípio da legalidade e, também, ao da anterioridade tributária.
- Quanto à capacidade contributiva os impostos extrafiscais não levam em consideração a capacidade contributiva, visto que sua função é de intervir no domínio econômico.



- Quanto à incidência, os impostos podem ser:
- Pessoais - incidem sobre o contribuinte, enfatizando aspectos pessoais, como os gastos com educação, saúde etc. O Imposto de Renda é um caso de imposto pessoal.
- Direto - incidem também sobre o contribuinte, mas levam em consideração os seus bens, como o IPTU.
- Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico, os impostos podem ser classificados em:
- Indireto - admite o fenômeno da repercussão, ou seja, pode onerar pessoa diferente do sujeito passivo, como o ISS.
- Direto - não permite essa repercussão econômica, como o IPTU.



- A Regressividade do IPTU, determinada no artigo 156, §1º, II, CF/1988 pode afetar a gestão tributária municipal.
- O IPTU pode ter alíquotas diferentes em razão do uso e da localização. Então, é cabível a sua regressividade. Podemos dar como exemplo o IPTU, que incide sobre bem tombado. Nesse caso, de acordo com o grau de conservação do bem poderá gerar redução no IPTU. Outro exemplo é a localização, ou seja, a alíquota pode variar de acordo com o padrão do bairro que a pessoa tem domicílio.



- Após a sistematização dos critérios formalizadores dos impostos, vamos estudar os de competência dos Municípios.
- Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU
- É o imposto que incide sobre propriedade predial e territorial urbana. O IPTU difere do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) pela própria denominação constitucional, pois não é só territorial como o ITR, ele é também predial. Isso permite que se tribute a terra nua, o solo urbano e as construções.
- As regras sobre IPTU estão indicadas nos artigos 32 ao 34 do CTN e ainda nos artigos 14 e 15 do Decreto-Lei nº 57/1966.



- Quanto ao fato gerador
- O art. 32 do CTN define o fato que gera a incidência do IPTU:
- Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.
- O Município deverá tributar aquele que possui a capacidade contributiva. O indivíduo que invadiu um terreno tem uma posse originária, ou seja, que não deriva de nenhum negócio jurídico com o proprietário. Essa é a posse com animus dominus, posse de quem quer tornar-se proprietário.

- Exemplo:
- A pessoa que tem a posse de um imóvel quer colocar o IPTU no seu nome, achando que com isso se tornará dono do imóvel e estará cumprindo com a sua obrigação. O proprietário desse imóvel não quer deixar de pagar o IPTU, pois deseja que seu nome continue cadastrado nos registros da Secretaria de Fazenda do Município.
- O proprietário poderia comprovar que é proprietário, mas não iria pagar o IPTU pelo fato do terreno ter sido invadido. Contudo, na prática, ninguém faz essa comprovação, pois há um entendimento, majoritário, de que o pagamento do imposto feito pelo posseiro concretiza a posse.



- Assim, enquanto durar o estado de posse, o contribuinte é o possessor. Esse pensamento já está bem resolvido nos tribunais superiores conforme a leitura do Recurso Especial — REsp. 325.489.
- Para o Superior Tribunal de Justiça (STJ), o dispositivo que estamos comentando oferece possibilidades ao legislador municipal de definir qualquer das pessoas como sujeito passivo do IPTU, isto é, aquele que pagará o imposto.



- É o caso da promessa de compra e venda em que o promitente vendedor tem a propriedade registrada no Registro Geral de Imóveis (RGI), e o promitente comprador tem a posse do imóvel com a intenção de propriedade.
- O referido tribunal criou a súmula 399, afirmando que “cabe à legislação municipal estabelecer o sujeito passivo do IPTU”. E assim, no caso do IPTU, o contribuinte foi definido como forma alternativa pelo CTN.



- Quanto à base de cálculo
- O art. 33 do CTN define a base do cálculo do imposto. A definição do valor venal será obtida mediante avaliação imobiliária realizada sobre a totalidade dos imóveis urbanos existentes no Município, devendo ser elaborada de acordo com as normas técnicas reconhecidas e por profissionais habilitados, como engenheiros, arquitetos etc.
- O valor venal é o valor do imóvel estimado a partir do cálculo de metro quadrado das propriedades de cada bairro, e não o valor real, o valor de mercado que aquele imóvel possui.



- O lançamento do IPTU é de ofício — aquele em que o Fisco dispensa o auxílio do contribuinte, uma vez que possui dados suficientes consigo, conforme artigo 149, inciso I do CTN. A Prefeitura tem um cadastro de todos os imóveis com valor venal, o qual será menor do que o valor de mercado, pois o preço de mercado do imóvel varia muito.
- Sendo assim, se os Municípios quiserem adotar o valor de mercado, em vários momentos, haverá impugnação e a sua arrecadação irá diminuir, pois, quando há a impugnação administrativa, o sujeito passivo não irá pagar.



- Vale ressaltar que é necessário realizar a atualização da PGV de forma periódica para que a cobrança do IPTU esteja dentro dos padrões da isonomia tributária.
- Diante desta situação e como estratégia de gestão tributária, o administrador coloca o preço abaixo do valor de mercado, pois não haverá impugnação daquele valor. Com isso, o STJ cria a súmula 160, informando "é defeso ao Município atualizar IPTU mediante decreto, acima dos índices de inflação". Quando a súmula se refere a "atualizar", significa mudar o que está na planta de valores.



- Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis – ITBI
- O ITBI incide sobre qualquer imóvel, inclusive sobre a transmissão de direitos reais, exceto os de garantia. As regras para sua aplicação estão contidas no artigo 156 da CF/1988 e nos artigos 35 ao 42 do CTN.
- O Município competente para a cobrança do ITBI é o da situação do bem.



- Quanto ao fato que irá gerar a incidência do ITBI
- O artigo 35 do CTN define o fato gerador do ITBI.
- Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:
  - I. a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;
  - II. a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;
  - III. a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II;
  - IV. Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

- A transmissão da propriedade imóvel ocorre mediante o registro do título translativo no RGI. No caso da promessa de compra e venda, sem cláusula de arrependimento, o registro ocorre no RGI, e o tabelião vai exigir que o promitente comprador pague o ITBI. O promitente comprador pode alegar que essa cobrança é indevida, pois só poderá incidir o ITBI quando ocorrer a transmissão da propriedade. Tal transmissão só se dá com registro da escritura definitiva no RGI.

- Quanto à base de cálculo do ITBI
- O artigo 38 do CTN nos ajuda a entender que a base de cálculo do imposto é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Valor venal, para o cálculo do ITBI, é o valor de mercado, mas o valor venal é um na planilha do IPTU, e outro, na do ITBI.
- O valor venal será o quanto pagarem pelo imóvel, e o parâmetro adotado é a base de cálculo normal, e não a base de cálculo real. O importante é saber quanto seu imóvel vale, e não saber o quanto pagaram pelo seu imóvel. Por isso, pouco importa que o contribuinte faça uma subavaliação para pagar menos imposto, pois irá prevalecer o valor de mercado, e a Fazenda vai glosar o valor apresentado pelo contribuinte.

- Entendemos que, para fins de fiscalização tributária do ITBI, pode ocorrer o arbitramento que, neste caso, não é modalidade de lançamento, mas sim um procedimento realizado antes do próprio lançamento para que se determine o valor da base de cálculo. Se esse procedimento vier a ocorrer, o contribuinte deve ser notificado para que possa apresentar avaliação contraditória, respeitando o princípio do contraditório e da ampla defesa.



- Quanto ao contribuinte do ITBI
- O artigo 42 do CTN afirma que o contribuinte pode ser qualquer das partes na operação tributada, como dispuser a lei. Assim, o legislador do Município tem completa autonomia para definir na lei o contribuinte do ITBI.



- Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS
- O ISS é o imposto sobre serviços de qualquer natureza, exceto os de comunicação, transporte interestadual e transporte intermunicipal, que são do ICMS, de acordo com o art. 156, III da CF/1988. A prestação de serviços está definida no Código Civil, e o artigo 1º da Lei Complementar 116/2003 informa que o ISS incidirá sobre essa prestação de serviços. As regras para incidência do ISS estão contidas no artigo 156 da CF/1988 e na Lei Complementar 116/2003.



- Quanto à base de cálculo do ISS
- Sua base de cálculo é o preço do serviço, como disposto no artigo 7º da Lei Complementar 116/2003, e o contribuinte é o prestador de serviços, de acordo com o art. 5º da Lei Complementar 116/2003.
- Primeira exceção - Está contida no parágrafo 2º do artigo 7º, LC 116/2003. A construção civil contrata diversos profissionais para fazer um serviço terceirizado, desconta o ISS, estabelecendo, então, uma não cumulatividade do imposto.
- Segunda exceção - É a dos profissionais liberais, que podem ser autônomos, conforme §1 do art. 9º e 7º da LC 116/2003, ou profissionais em sociedade, conforme §3º do artigo 7º da LC 116/2003.
- É importante ressaltar que, com relação aos impostos, a fiscalização tributária municipal deve criar mecanismos de controle de sua arrecadação em função desse tributo ser significativo em relação à receita municipal.



- As Taxas
- Os acadêmicos verificaram uma irregularidade dos Estados no momento de arrecadar os impostos. A solução utilizada para corrigir essa questão se chama taxa. As taxas estão nos artigos 77 ao 80, do CTN, e no artigo 145, II da CF/1988.



- A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
- [...]
- II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.
- [...]
- Art. 77 CTN. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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 a sua disposição.
- Parágrafo único: A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (vide Ato Complementar nº 34, de 1967).

- Sua estrutura ocorre da seguinte forma:
- A taxa é um tributo de competência comum, ou seja, podem ser cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, conforme o artigo 77 do CTN.
- A taxa é um tributo vinculado, ou seja, ela está relacionada a uma atividade estatal específica diretamente concernente ao contribuinte.
- Essa atividade estatal pode ser traduzida no exercício regular do poder de polícia e no serviço público específico e divisível. Observa-se que o serviço público é específico e divisível, por ser uma nomenclatura inserida na legislação. Existem duas espécies de taxas, de acordo com o art. 77 do CTN: taxa de serviço e taxa de polícia.



- Taxa de Serviço
- Está definida no artigo 145, II, CF/1988 combinado com os artigos 77 e 79 do CTN. A taxa de serviço tem características próprias e exige a conjugação dos seguintes elementos:
- Ser público
- O serviço público, que viabiliza a cobrança da taxa, é o que se caracteriza como essencial, ou seja, é aquele, para fins de tributação, definido pela lei como tal, conforme artigo 9º, §1º, CF/1988.
- O regime tributário da taxa será fruto de um regime administrativo que é uma opção política, como, por exemplo, o serviço de energia elétrica foi desconsiderado como serviço essencial pela legislação.



- Atenção para não confundir o serviço público essencial relacionado à tributação com os de direito administrativo.
- No direito administrativo, o serviço público essencial é aquele afeto ao mínimo existencial, como uma concessionária de telecomunicações desligar unilateralmente o telefone de um hospital e fazer com que um paciente venha a falecer em virtude da falta de comunicação com um especialista que trate de sua doença, o que não ocorre na esfera tributária. Para efeitos de cobrança de taxa, o serviço público essencial dispõe dos elementos a seguir:
  - descrição na lei;
  - execução direta pelo poder público;
  - indelegabilidade

- Ser divisível
- O serviço público necessita ser divisível. Diante disso, a possibilidade da obrigação poder ser dividida entre duas ou mais pessoas. Pode individualizar cada um dos devedores e cada um dos credores, ou seja, é aquele que individualiza o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, é o serviço uti singuli.
- O artigo 79, III, CTN, assim, define:
- IV. divisíveis, quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários.



- Ser específico
- O serviço público específico é ser individualmente quantificado, conforme art. 79, II,
- CTN
- II. específicos, quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas.

- Ser efetivamente prestado ou ser posto à disposição do sujeito passivo
- É o serviço potencialmente prestado é aquele posto à disposição do sujeito passivo e o artigo 79, I, "b", CTN, informa o que vem a ser "colocar à disposição do sujeito passivo":
- I. utilizados pelo contribuinte:
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento; Então, significa dizer que é um serviço em pleno funcionamento, ou seja, eficientemente posto à disposição.
- Com base no raciocínio apresentado, o STF criou a súmula vinculante 19:
- "A taxa cobrada exclusivamente em razão dos serviços públicos de coleta, remoção e tratamento ou destinação de lixo ou resíduos provenientes de imóveis, não viola o artigo 145, II, da Constituição Federal".

- A taxa de coleta de lixo domiciliar pode ser cobrada integrada com o IPTU?
- Taxa de coleta de lixo cobrada juntamente com IPTU acarreta bis in idem, ou seja, há uma dupla tributação do mesmo ente federativo sobre o mesmo fato gerador.
- Para saber mais sobre o assunto consulte: súmula 595 e 670, disponível no site do STF.
- O artigo 145, §2º, da CF/1988, determina que as taxas não tenham a mesma base de cálculo dos impostos. Destaca-se que a vedação do artigo 145, §2º, da CF/1988, refere-se à identidade das bases de cálculo, não existindo qualquer óbice à utilização de apenas alguns elementos comuns.



- Taxa de Polícia
- Primeiro vamos analisar o art. 78 do CTN para entender o que vem a ser poder de polícia.
- 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.

- É preciso entender, também no CTN, o que se considera regular no exercício do poder de polícia. Vejamos:
- Parágrafo único: Considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder.



- Taxa de polícia é aquela devida quando há o exercício regular do poder de polícia tendo como fundamentação o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado.
- Podemos citar como exemplo a taxa municipal de licença de localização e funcionamento, cobrada quando ocorre a inscrição inicial, pois o Município tem todo aparato administrativo para fiscalizar a existência de condições de segurança e de higiene.
- Nesse sentido, o STF tem entendimento de que a taxa de polícia é constitucional, conforme a jurisprudência no Recurso Extraordinário nº 222.252.



- Contribuição de Melhoria
- A Contribuição de Melhoria está prevista no artigo 145, III, da CF/1988, no artigo 81 do CTN e no Decreto nº 195/1967, podendo ser cobrada pelos Municípios, Estados, Distrito Federal e União.
- Este tributo é vinculado, ou seja, a possibilidade de cobrança depende da atuação dos entes federativos, que é a realização de uma obra pública que tenha gerado valorização imobiliária.
- Quanto à valorização imobiliária, quem a define é o mercado.
- A cobrança da contribuição de melhoria tem um limite total, que é o valor gasto na obra pública, e um limite individual, que é a valorização imobiliária que cada contribuinte teve, mas com restrição de 3% ao ano, conforme o artigo 12 do Decreto nº 195/1967.



- A base de cálculo do IPTU é o valor venal do imóvel. O Município tem dificuldade de mensurar o valor deste imposto e opta por subavaliar, porque o preço do imóvel é algo variável.
- A Prefeitura não tem como avaliar todos os imóveis anualmente, tendo que utilizar um valor abaixo do que é determinado pelo mercado, para manter uma planilha fixa de valores, realizando apenas a correção monetária. Ela faz dessa forma porque se baseia na propriedade. Quanto à contribuição de melhoria, a valorização imobiliária é difícil definir, tendo em vista a sua localização e suas características originais.
- Há países em que essa contribuição funciona, pois não há a questão da valorização imobiliária como ponto central para que haja a contribuição de melhoria.



- A Contribuição de Iluminação Pública (CIP)
- A Contribuição de Iluminação Pública (CIP) está prevista no artigo 149-A, CF/1988. Os Municípios instituíram leis cobrando a Taxa de Iluminação Pública. A constitucionalidade dessas leis foi contestada, pois elas não preenchem os requisitos caracterizadores da taxa de serviço.
- O serviço de iluminação pública é essencial e não é um serviço específico nem divisível, mas caracteriza um serviço para todos, ou seja, uti universi, conforme STJ e STF.



- A Emenda Constitucional 39 trata da Contribuição de Iluminação Pública, conforme o artigo 149-A, CF/1988, e fez nascer a Súmula 670, STF.
- O valor desse tributo obedecerá ao princípio da capacidade contributiva e corresponderá à faixa de consumo de energia elétrica indicada na fatura emitida pela empresa concessionária do Município, variando de acordo com o ente federativo.



- A Contribuição de Iluminação Pública é uma das principais fontes de arrecadação municipal.
- Sob a ótica da gestão tributária municipal, observe a situação a seguir:
- Imaginemos um Município enfrenta dificuldades para financiar políticas públicas, porque o orçamento é rígido e vinculado, tem uma gestão municipal obrigada por lei a aplicar em saúde e educação, respectivamente, 15% e 20% da Receita Corrente Líquida, e verifica-se a sobra de valores referentes a CIP.
- Como se pode utilizar o valor arrecadado da CIP, se não ocorrer uma sobra abusiva
- (arrecadação é maior do que o necessário)? Ou seja, é possível utilizar os valores arrecadados da CIP para outros fins, mesmo que já tenha ocorrido aplicação de recursos, ou devemos entender que o tributo deve ser reduzido?
- Com os recursos da CIP, o Município realiza investimentos na instalação, manutenção e ampliação da iluminação pública local. O direcionamento desse recurso para outros fins pode ser entendido por improbidade administrativa.



- E quando houver sobra?
- Havendo sobra, o pensamento deve ser modificado, pois há o princípio do interesse público que vai de encontro a essa situação.
- Não é viável direcionar os valores para outros fins, em função do caráter vinculado do tributo ao custeio do serviço de iluminação pública, sendo indevido qualquer investimento do Município em outro setor.
- Para saber mais leia o recurso extraordinário Recurso Extraordinário nº 573.675.



- Limites e Potencialidades da Gestão Tributária Local
- O poder de tributar é outorgado pela Constituição aos entes da República Federativa do Brasil- União, Estados, Distrito Federal e os Municípios. Trata-se de poder pleno e expressão de soberania em que se incluem todas as espécies tributárias existentes, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuição especial.

União



Estados



Municípios



- A competência tributária é a parte do poder que cabe a cada ente da Federação, ou seja, é expressão da sua autonomia, pois reflete os tributos que tem sob sua titularidade, sendo o resultado da divisão do poder de tributar.
- Ricardo Alexandre (2010, p. 204) faz a diferenciação entre competência tributária e competência para legislar sobre o direito tributário. Competência tributária
- é o poder constitucionalmente atribuído de editar leis que instituam tributos, como por exemplo, a instituição, por meio de lei, do IPTU realizado pelos Municípios. Contudo, a segunda (competência para legislar sobre o direito tributário), é o poder constitucionalmente atribuído para editar leis que versem sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, como por exemplo, a instituição do CTN pela União.



- A gestão tributária exige conhecimento da legislação, criatividade, organização, objetivos e
- divisão de tarefas desempenhadas pelos entes da Federação.
- Essa exigência da gestão tributária diminui a probabilidade de erros no que tange à competência para instituir os tributos, e também para cobrar as espécies tributárias pertinentes a cada ente da Federação, sobretudo os Municípios.



- Para tanto, temos que conhecer os atributos da competência tributária, ou seja, conhecer suas características, para que possamos verificar qual é o limite dos Municípios em exercer esse poder. Os atributos da competência tributária são:

Atributos	Contextualização
Privatividade	Os entes da Federação possuem a sua competência tributária determinada pela CF/1988.
Facultatividade	Não há obrigatoriedade do exercício da competência.
Indelegabilidade	Não pode ser passada a terceiros.
Incaducabilidade	Não há prescrição da competência tributária.
Irrenunciabilidade	Não é possível renunciar à competência tributária.
Inalterabilidade	Não é possível alterar a competência tributária pelos entes federados, tendo sido outorgada pela CF/1988.

# DEVERES FISCAIS E NORMAS JURÍDICAS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

- Neste módulo, estudaremos as modalidades de obrigação tributária, o que significa fato gerador e, ainda, as consequências da falta de observação ao não cumprimento das obrigações tributárias, sejam elas principais ou acessórias.
- Analisaremos os limites e as hipóteses em que uma pessoa assumiu o dever jurídico obrigacional tributário e não deu causa à dívida gerada por outra pessoa. Veremos algumas situações importantes de responsabilidade tributária e, ainda, aspectos do planejamento tributário no que tange à evasão, elisão, elusão tributária e a norma geral antielisiva.



- O gestor do setor tributário deve organizar e preparar toda a equipe para o exercício de fiscalização. É indispensável, também, que as obrigações acessórias sejam cumpridas pelo sujeito passivo, para não acarretar ao Fisco a evasão fiscal. Esse cuidado se faz necessário porque a obrigação tributária acessória, quando inobservada, é convertida em obrigação principal em relação às suas penalidades.



- Obrigação tributária principal - é a obrigação de pagar.
- Obrigação tributária acessória - é aquela que consiste em deveres instrumentais exigidos pelo sujeito ativo com a intenção de assegurar o interesse da arrecadação do tributo, bem como fazer com que a atividade fiscalizatória seja facilitada, como a escrituração fiscal.

- Modalidades
- O Código Tributário Nacional (CTN) faz a distinção entre duas expressões que no Direito Civil tem o mesmo sentido: obrigação e crédito.
- No Direito Civil, do ponto de vista do credor, dívida é crédito; para o devedor, é obrigação, mas a relação jurídica obrigacional permanece a mesma. No Direito Tributário é diferente, ou seja, obrigação e crédito são expressões diferentes. A obrigação nasce com o fato, e o crédito, com o lançamento. Então, após o lançamento, passamos a denominar aquela obrigação de crédito tributário.
- Algumas posições doutrinárias questionam essa diferenciação pelo CTN, mas não podemos negar que essa distinção já está pacificada pela lei e também pela doutrina.
- No Direito Tributário, o crédito se diferencia da obrigação pela exigibilidade. A obrigação tributária representa apenas o dever do contribuinte de pagar e ainda não se traduz no direito de a Fazenda exigir, ou seja, em regra, a exigibilidade só surgirá com o lançamento.



- A obrigação tributária, segundo Hugo de Brito Machado (2007, p. 149),
- é a relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não tolerar ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.



- O art. 113 do CTN define as modalidades de obrigação tributária em principais e acessórias. Vejamos:
- Art. 113, CTN - A obrigação tributária é principal ou acessória.
- § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
- § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
- § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.



- Obrigação Tributária Principal
- Obrigação principal é a obrigação de dar, isto é, de o contribuinte dar dinheiro para cada ente da Federação competente para arrecadar, seja por meio de tributo, seja por meio de multa.
- Em relação ao pagamento de multa, também verificamos que se traduz em obrigação tributária principal, embora multa não seja tributo.
- Por que multa não é tributo?
- Multa é uma sanção de ato ilícito, ou seja, apesar de a multa ser considerada pelo CTN como parte da obrigação principal, não pode ser considerada tributo propriamente dito, uma vez que o próprio CTN define tributo como prestação que não configura sanção de ato ilícito.

- Obrigação Tributária Acessória
- A obrigação tributária acessória realiza os anseios do Estado como entidade tributante. O Estado dispõe a ordem jurídica sobre comportamentos positivos ou negativos, consistentes em um fazer ou em um não fazer, que não se explicam por si mesmos, preordenados que estão para facilitar o conhecimento, o controle e a arrecadação da importância devida como tributo.
- O ente da Federação necessita saber quem é o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária, tanto quanto necessita saber se as obrigações estão sendo cumpridas, e realizar a fiscalização para trazer aos cofres públicos o valor que não foi pago ou penalizar o sujeito em relação ao fazer que não foi cumprido. Estas relações conhecimento, controle, arrecadação - são conhecidas pela designação de obrigações acessórias.

- O professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 294-296) entende que o termo "obrigação acessória" é impreciso, pois não apresenta o elemento caracterizador dos laços obrigacionais, inexistindo prestação passível de transformação em termos pecuniários.
- Para ele, tais laços são liames concebidos para produzir o aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado observarão no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos.
- É dever de todos prestar informações ao poder público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas.
- Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, nos planos sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito, etc., e, também, no que entende como a atividade tributante que o Estado exerce.



- Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, nos planos sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito, etc., e, também, no que entende como a atividade tributante que o Estado exerce.
- Esses deveres foram chamados, pelo professor italiano Renato Alessi, deveres de contorno e, no direito positivo brasileiro, obrigações acessórias. Todavia, o professor Paulo de Barros Carvalho chama deveres instrumentais ou formais, não podendo prevalecer a nomenclatura dada pelo professor italiano, pois há deveres que não circundam vínculos obrigacionais.
- Muitas pessoas que não realizaram o fato jurídico do imposto sobre a renda, e proventos de qualquer natureza são instadas a prestar declarações ao Ministério da Fazenda. Não se concretizando o fato, não há que se falar em nascimento da obrigação, e tal dever apareceria desvinculado, sem nada contornar.



- Não há relação de subordinação da obrigação acessória em relação à obrigação principal. O acessório não segue o principal, pois pode não existir a obrigação principal e existirá a obrigação acessória. Uma pode estar extinta e a outra prosseguir.
- Como exemplo, podemos citar a pessoa jurídica que possui benefícios fiscais ao se cadastrar no CNPJ. Uma vez que tenha ocorrido o evento e a obrigação tributária tenha nascido, há que se falar em planejamento tributário. E ao abordarmos o processo de gestão tributária municipal, devemos perguntar:
- Como relacionar as modalidades de obrigações tributárias com a gestão?
- Como já informamos, a inobservância do dever instrumental converte-se em obrigação principal relacionada às penalidades pecuniárias. Portanto, cabe ao gestor tributário preparar a equipe fiscal para verificar se esses deveres instrumentais estão sendo cumpridos.

- Então, realizar a escrituração fiscal em determinado livro fiscal ou emitir uma nota fiscal eletrônica, por exemplo, são deveres instrumentais importantes para o cumprimento da obrigação principal em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).
- Tanto a autoridade fiscal como o sujeito passivo precisam estar atentos ao que determina a legislação fiscal do Município em relação à base de cálculo, às alíquotas e também aos benefícios que a própria lei municipal oferece.
- Vale ainda ressaltar que também se torna muito importante a visualização, por parte dos sujeitos, da relação jurídica obrigacional tributária. O preenchimento incorreto dos documentos fiscais, se acarretarem desacordo com a legislação, resultará em infrações ou até mesmo em crimes contra a ordem tributária, ainda que não seja intencional.

- Podemos afirmar que a penalidade pecuniária faz parte da obrigação tributária principal?
- É preciso fazer uso do direito positivo para analisar a questão. O art. 113, §3º do CTN nos informa que o mero descumprimento de uma obrigação acessória, ou dever instrumental, faz com que a multa aplicada ao contribuinte seja convertida em obrigação principal.
- Será que existe uma verdade nessa afirmação ou isso estaria ofendendo o art. 3º do CTN, que define tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito [...]”? Haveria uma antinomia entre o art. 113, §3º e o art. 3º, ambos do CTN, ou existe apenas uma antinomia aparente? Ou poderíamos dizer que a obrigação tributária principal se aperfeiçoa por meio do pagamento de penalidade pecuniária? Como resolver isso? Com a análise dos arts. 3º e 113 ambos do CTN.

- Art. 113, § 3º, CTN - A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.
- Art. 3º, CTN – 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.
- Quando o art. 113, §3º do CTN prescreve que o descumprimento da obrigação acessória converte-se em principal, em relação à multa, ele está completamente impotente, ele está desrespeitando a técnica. E se isso fosse seguido à risca, estaria sendo ofendido o art. 3º do CTN, que informa o conceito de tributo. Observamos uma antinomia aparente que será solucionada à luz de uma interpretação histórica do próprio CTN.
- O CTN foi editado em 1966, e na época o crédito tributário era cobrado por meio de um procedimento mais célere do que aquele utilizado para cobrança de dívidas públicas de natureza não tributária, razão pela qual se dá a existência do art. 113, §3º.



- Esse artigo teve a intenção de equiparar a multa tributária ao crédito tributário para fazer com que o procedimento seja mais célere na cobrança da sanção pecuniária. O legislador pretendeu apenas dar à cobrança da multa o rito de cobrança do tributo, considerando-se que se inscrevem ambos na categoria de crédito público. Sendo assim, a conversão ocorreria na esfera processual, respeitando o conceito de tributo.
- Com o surgimento da Lei das Execuções Fiscais, a Lei nº 6.830/1980, a discussão não faria mais sentido, ficando confirmada a natureza processual do art. 113, §3º, do CTN, pois o art. 2º da Lei nº 6.830/1980 determina a inserção da dívida ativa tributária e não tributária.



- Lei nº 6.830/1980, art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.
- Lei nº 6.830/1980, art. 2º. Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.



- Art. 186, CTN. O crédito tributário prefere a qualquer outro, seja qual for sua natureza ou o tempo de sua constituição, ressalvados os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente de trabalho. (Redação dada pela LC nº 118/2005).
- Parágrafo único. Na falência:
  - I. o crédito tributário não prefere aos créditos extraconcursais ou às importâncias passíveis de restituição, nos termos da lei falimentar, nem aos créditos com garantia real, no limite do valor do bem gravado;
  - II. a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho; e
  - III. a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados.



- Após a análise da legislação pertinente, podemos concluir que a multa tributária não é tributo, mas que a obrigação de pagá-la tem natureza tributária.
- Com a edição da nova Lei de Falências, Lei nº 11.101/2005, e a adaptação do CTN às novas regras — Lei Complementar nº 118/2005 —, a diferença entre tributo e multa fica evidenciada, e a multa tributária deixou de ter a mesma ordem de preferência do tributo, conforme art. 186, parágrafo único, III, do CTN.
- Para saber mais sobre a diferença entre tributo e multa, consulte MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.66-67.



- Fato Gerador
- O fato gerador, expressão majoritariamente aceita pela doutrina e jurisprudência, possui dois momentos diferentes que, por ordem técnica, necessitamos diferenciar.
- Existe um fato gerador em abstrato, que é aquela descrição hipotética prevista na lei, a qual é chamada hipótese de incidência normativa, que é a descrição abstrata contida na lei. Temos a outra situação que é o fato imponible, aquele que é imposto para representar a ocorrência do caso concreto. O CTN não faz essa distinção técnica, pois ele é de 1966, e essa discussão é posterior à sua criação. Qual o fato gerador do IPTU? Vejamos a situação com um exemplo para melhor elucidação.



- Exemplo
- O fato gerador do IPTU é possuir propriedade. Mas esse evento só vai ocorrer quando alguém praticar o fato descrito na norma, quando alguém adquirir a propriedade. Então, o fato gerador ocorre quando o fato é imponível, que é o fato gerador concreto, um fato ocorrido no mundo social, que se enquadra em uma descrição hipotética prevista na lei.

- Vejamos o que o dispõe o CTN:
- Art. 114, CTN. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.
- A situação definida em lei é necessária porque sem a ocorrência do fato gerador não há obrigação tributária e suficiente, já que basta a ocorrência do fato gerador, mais nada, para surgir a obrigação tributária.
- Para termos uma melhor definição de como isso implica a gestão tributária, precisamos conhecer os aspectos que o fato gerador possui. O fato gerador é dotado dos seguintes aspectos:

## ASPECTOS

**Material**

**Espacial**

**Temporal**

**Quantitativo**



- Aspecto Material
- O aspecto material está fundado na conduta que dá origem à obrigação tributária. Possuir propriedade, possuir disponibilidade de renda, dar saída de mercadorias e realizar a prestação de serviço são alguns dos aspectos materiais que dão origem à obrigação tributária.
- Como vimos em nossas observações preliminares, o fato gerador, também chamado hipótese de incidência, é a situação eleita pelo legislador como exteriorizadora de capacidade contributiva que, ao concretizar-se no mundo social, faz nascer o vínculo entre o Fisco e o sujeito passivo.



- Estamos diante da observação preliminar sobre o conceito de fato gerador. Se verificarmos o art. 114 do CTN, há entendimento de que a lei pode criar qualquer hipótese de incidência, o que não é justo, pois fato gerador que não exterioriza riqueza contributiva é fato gerador confiscatório.
- A hipótese de incidência é uma opção legislativa que passará, necessariamente, pela análise da capacidade contributiva, ou seja, precisamos olhar os direitos fundamentais da tributação, de forma que não há tributação sem a análise material da hipótese de incidência.



- Aspecto Espacial
- Este aspecto aponta para a legislação a ser aplicada à situação concreta: o ISSQN para serviços prestados fora do domicílio do prestador de serviços.
- Uma empresa no Município do Rio de Janeiro se dedica à jardinagem e presta um serviço no Município de Saquarema. Onde esse prestador de serviços irá pagar o imposto?
- O aspecto espacial da obrigação tributária é o local no qual se completa o fato gerador. Já local do pagamento é aquele no qual se desfaz o vínculo jurídico entre o Fisco e o sujeito passivo. O elemento espacial da obrigação tributária não deve ser confundido com local do pagamento.
- O elemento espacial da obrigação tributária está atrelado ao princípio da tipicidade tributária, de maneira que o elemento espacial pressupõe reserva de lei e quando se fala em tipicidade reportamo-nos ao art. 97 do CTN.

- Enquanto seja mero exaurimento da obrigação tributária, o local do pagamento guarda reserva de legislação tributária na forma do art. 159 combinado com (c/c) com art. 96, CTN, o local do pagamento diz respeito ao local onde se promove a solução da relação jurídica.
- Art. 159, CTN. Quando a legislação tributária não dispuser a respeito, o pagamento é efetuado na repartição competente do domicílio do sujeito passivo.
- Art. 96, CTN. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.



- Em relação ao elemento espacial da obrigação tributária do ISSQN, segundo a jurisprudência do STJ, o imposto é devido no local do estabelecimento prestador (sede/filial/escritório etc.), e não no local da efetiva prestação do serviço. Pode ser que em algum momento esses “dois” locais coincidam, mas são coisas diferentes.
- O STJ, em conformidade com o disposto no artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, entende que o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador, que pode ser ou não o mesmo local da sede, que pode ser ou não o local da prestação do serviço.



- Quando cabível, o tomador do serviço deverá reter, na fonte, a parcela referente ao ISS devido pelo prestador do serviço. A retenção do ISS será realizada sobre os serviços prestados em que o imposto seja devido no local de prestação do serviço, em conformidade com os incisos I ao XXII, artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/2003. Portanto, será retido o ISS quando os serviços são prestados em local diferente (outro Município) do estabelecimento prestador (sede, filial, escritório).



- Nas demais prestações de serviços não relacionadas nos incisos I ao XXII, artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, com alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 157/2016, o local de recolhimento do ISS deve ser o local do estabelecimento do prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (matriz, filial, escritório, sucursal, agência).
- Cada município tem autonomia para a cobrança do ISS, contudo, os ditames municipais não podem extrapolar as disposições da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 116/2003, sob pena de incorrerem em ilegalidades, como a violação da harmonia federativa e o princípio da justiça remuneratória.



- De acordo com o art. 4º da Lei Complementar nº 116/2003, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes, para caracterizá-lo, as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.
- O instituto da retenção do ISS decorre do deslocamento do local do pagamento do imposto para o da efetiva prestação de serviços, com vistas a viabilizar a cobrança para algumas dessas atividades. Os responsáveis estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte, ou seja, caso não procedam à retenção, assumirão o ônus tributário.



- O que ocorre na prática é que os Municípios instituem a retenção do ISS para as empresas de fora. Mas o local devido é o do estabelecimento prestador, mesmo que o serviço tenha sido prestado em local diverso. Posteriormente, a empresa irá apresentar o comprovante de retenção do imposto para um dos dois Municípios, evitando que haja bitributação.
- Entendemos que o elemento espacial da regra-matriz de incidência tributária é o do local do estabelecimento do prestador do serviço, não obstante o peso jurisprudencial entender para o lado oposto.



- Pela análise do art. 156, III da CF/1988, podemos constatar que os indícios que o constituinte trouxe na outorga de competência tributária aos Municípios no atinente ao ISS não explicitam a expressão que deve compor o critério material do tributo e nem o critério espacial. Assim, a alegação de que tal imposto se refere ao local onde efetivamente acontece o fato da prestação do serviço, que por determinação constitucional se depara com uma limitação interpretativa. Coube à Lei Complementar nº 116/2003, arts. 3º e 4º, a definição do que é critério espacial.



- Considerando a voz da justiça remuneratória concluímos que o ISS deve ser cobrado pelo Município em que estiver o estabelecimento do prestador do serviço. Vale lembrar que a regra geral do local para pagamento do ISSQN, como vimos, é do Município onde o prestador do serviço está estabelecido. Entretanto, para algumas atividades, o imposto deve ser recolhido no Município onde o serviço é prestado e que pode ser diferente daquele onde o prestador se encontra.



- A Lei Complementar nº 157/2016, acrescentou outras exceções à regra, ou seja, o ISS será devido no local da prestação de serviços, planos de atendimento e assistência médica e veterinária; serviços prestados pela administradora de cartão de crédito ou débito; agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de leasing, franchising e factoring etc.



# ASPECTO TEMPORAL

- A definição do fato gerador é importante para sabermos a legislação que deve ser aplicada. O aspecto temporal, de acordo com o Professor Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 264-268) é:
- O grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.



- Para José Eduardo Soares de Mello (2001, p. 112) tratando-se de ISSQN,
- impõe-se a irrestrita obediência ao seu aspecto material – prestação de serviços – nada interessando os aspectos meramente negociais ou documentais. Somente com a efetiva realização dos serviços, a conclusão ou a medição por etapas, é que ocorre o respectivo fato gerador tributário com a verificação do seu aspecto temporal.



- Poderá o chefe do Poder Executivo municipal antecipar a data do recolhimento para o dia 1º, levando em consideração o art. 160 do CTN, ou seja, levando em consideração que cada data de pagamento guarda reserva na legislação?
- O do CTN nos dá a resposta.
- Art. 160, CTN. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.



- O STF entende que o chefe do poder executivo pode manipular a data do vencimento da obrigação tributária, pois o vencimento é tempo de pagamento, não fazendo parte do elemento material da obrigação tributária.
- O elemento temporal da obrigação tributária é um dos elementos do fato gerador integral e encontra-se fundamentado na lei, conforme art. 97 do CTN.



- É necessário que a lei tributária descreva o elemento temporal do tributo. Contudo, o tempo do pagamento está preconizado, no art. 160 do CTN e faz menção à palavra «legislação», que é um conjunto de leis, e não à palavra «lei», que é apenas uma lei. O art. 160 do CTN dispõe que o vencimento ocorrerá em 30 dias após a notificação.



# Aspecto Pessoal

- Nesse aspecto, temos o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária. Em relação ao sujeito ativo, o art. 119 do CTN dispõe:
- Art. 119. CTN. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.
- Entende-se por sujeito ativo da obrigação tributária o ente político titular da parcela constitucional do poder de tributar, o titular da competência impositiva que não se confunde com sujeito detentor de capacidade tributária ativa e para isso estabelece o art. 7º do CTN.



- Art. 7º. A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição Federal.
- § 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.
- § 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.
- § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.



- A capacidade tributária ativa, na modalidade fiscalização, relaciona-se a uma outorga de atribuição a uma pessoa jurídica de direito público em razão do que se entende por poder de polícia.
- Quanto à capacidade tributária ativa da arrecadação, a lei poderá outorgar poderes a qualquer pessoa, seja de direito público ou de direito privado, seja jurídica ou física, pois o art. 7º do CTN fala em “pessoa” e não em “pessoa jurídica”. A pessoa física pode ser detentora de capacidade tributária arrecadatória, conforme art. 7º, §3º do CTN.
- E quanto ao sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária?
- O sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária é aquele que assume o polo passivo da relação jurídica tributária, podendo ser o contribuinte ou o responsável tributário, conforme o art. 121, parágrafo único, I e II, do CTN.



- Art. 121, CTN. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
- Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
  - I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
  - II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação
- decorra de disposição expressa de lei.

- O contribuinte é quem pratica o fato gerador, ou seja, é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que, cumulativamente, encontra-se no polo passivo da relação obrigacional.
- Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não será contribuinte. A prática do evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente. O responsável é aquele ao qual a lei determina o pagamento. Porém, isto não é uma regra.

- Exemplo
- Uma pessoa recebe em sua casa um tributo destinado à outra pessoa, um vizinho, talvez. Além de a lei determinar o responsável, este responsável tem de ter uma relação jurídica com o contribuinte ou com o fato gerador. Se isto não ocorrer, a lei não pode atingi-lo.

- Para Andréa Medrado Darzé (2001, p. 118) o responsável tributário,
- é a pessoa, detentora de personalidade, de quem exige o pagamento do tributo e que mantém relação jurídica de outra natureza, que não pessoal e direta, com o suporte factual da incidência.

- Há críticas para a expressão "contribuinte". Essa expressão faz alusão à capacidade contributiva. À luz da filosofia fiscal e sob o dogma da justiça fiscal, só teríamos que usar essa expressão para o sujeito passivo que gerou dívida de imposto, empréstimos compulsórios e contribuição especial. Assim, contribuinte é aquele que contribui, é aquele que sem ter nada recebido em troca do Estado contribui dando parte de uma riqueza revelada.
- Por isso, não é perfeita a linguagem do legislador, pois ele deveria falar em contribuinte, responsável legal e ainda retribuinte, pois o sujeito passivo que paga taxa não se molda dentro das expressões "contribuinte" e "responsável legal".



- O instituto da responsabilidade tributária e suas disposições. Identifiquemos alguns aspectos do instituto da responsabilidade tributária.
- necessidade de lei;
- necessidade de arrecadação;
- vínculo de proximidade entre o responsável legal e o contribuinte; e
- responsabilidade subsidiária e, também, solidária com o alienante e comprador da coisa.



- Vejamos cada um deles:
- 1º Aspecto - Necessidade de lei - Para que se crie responsabilização tributária, é necessário que haja lei. Essa definição está no art. 97 do CTN. Temos que ler este dispositivo de forma geral incluindo o responsável tributário; assim, conjugamos o art. 97 com o art. 128, ambos do CTN.
- Por esta razão, não pode um ato executivo criar uma responsabilização tributária. Como o prefeito, por meio de um decreto mudar, determinada responsabilidade, apenas se houver respaldo na CF/1988.



- Este entendimento pode ser flexibilizado com a Medida Provisória, pois a CF/1988 não proíbe a sua utilização, conforme o art. 62.
- Cuidado com as expressões “lei” e “legislação”. A responsabilidade pode ser criada por lei, mas não pela legislação.
- 2º Aspecto - Necessidade de arrecadação - A causa mais difundida para a criação das normas de responsabilidade é a arrecadatória. É a disposição criada para que haja a proteção ao credor Estado, sendo garantia ao crédito tributário.

- Os princípios da indisponibilidade e da supremacia do interesse público são dois baluartes do Direito Administrativo que fundamentam a criação da responsabilidade tributária, sendo uma garantia pró creditoris. Na dúvida, a atenção do julgador deve voltar-se para a vítima.
- A filosofia da interpretação contribui com essa reflexão.
- Exemplo
- A dívida imobiliária de IPTU.
- No art. 130 do CTN há uma regra que diz que, quando houver a venda de um imóvel com dívida imobiliária de IPTU, ocorrerá a sucessão da dívida para o comprador. Nesse caso, como a dívida é menor que o valor da coisa, essa dívida será uma garantia para o credor.
- Seria uma dívida propter rem, a dívida que acompanha a coisa.



- A segunda causa de existência das normas de responsabilidade é sancionatória. A lei determina que o terceiro seja responsável pessoal pelo pagamento do tributo, como forma de sanção pelo ato praticado com dolo, e que prejudicou os interesses do Fisco e, eventualmente, de terceiros.
- 3º Aspecto - Vínculo de proximidade entre o responsável legal e o contribuinte - É necessário que haja um vínculo de proximidade entre o responsável legal e o contribuinte para que haja alguma relação jurídica, pois, do contrário, estaremos diante de um modelo extremamente confuso e anárquico.
- 4º Aspecto - Responsabilidade subsidiária e solidária - É indispensável uma responsabilidade subsidiária e, também, solidária como alienante e comprador da coisa para que o Fisco fique protegido.

- Um ponto muito importante neste tema é a responsabilidade tributária do sócio, pois, em diversos momentos, a sociedade empresarial não cumpre com suas obrigações tributárias e determinado ente da Federação fica, muitas vezes, com dúvidas de como arrecadar tal quantia. Só se pode aplicar a responsabilidade aos sócios em situações excepcionais.



# ASPECTO QUANTITATIVO

- São dois os elementos quantitativos da obrigação tributária: base de cálculo e alíquota. A
- alíquota e a base de cálculo servem de critérios para apurar o valor da obrigação tributária.
- Base de cálculo
- É a representação em moeda do fato gerador. Não basta dizer que possuir propriedade vai gerar o pagamento de IPTU, há a necessidade de ter o valor monetário para que se saiba o valor que deve ser pago. Desta forma, a base de cálculo é o valor monetário do fato gerador. É a base impositiva, base de incidência, o valor tributável, o montante tributável. Neste caso, deve-se utilizar como parâmetro o valor venal do imóvel, cuja definição não é bastante para sua concretização.

- Com relação ao IPTU, o imposto que estamos discutindo, não se tributa todo esse valor venal, e sim uma parte dele. Assim, cada Município estabelece em lei critérios objetivos para apuração do valor venal, com base na apuração do valor unitário do metro quadrado da construção e do terreno, de acordo com os tipos e padrões de construção e localização nas diferentes zonas urbanas, dentre outros.
- Existem tributos fixos, nos quais o elemento quantitativo é um só, definido por um valor fixo.
- Por exemplo, a taxa de passaporte.



- Em regra, o tributo fixo se refere às taxas e ao imposto que é o ISS das sociedades uniprofissionais, como médicos, advogados e contadores, mas, na prática, verifica-se que o tributo fixo é utilizado nas taxas. O ISS pago pelos profissionais autônomos, não considerados uniprofissionais, também é fixo. Como exemplo, o cabeleireiro, o marceneiro e o esteticista, mas a regra é que a base de cálculo do ISS seja o preço do serviço.

- Alíquota
- É o fator aplicável à base de cálculo para se conseguir o montante que o sujeito passivo deve ao sujeito ativo em face da concretização da hipótese de incidência. Em relação ao ISS, o artigo 156, § 3º, inciso I, da CF/1988 preconiza que cabe à União, por meio de lei complementar, fixar alíquotas máximas e mínimas do ISS.
- Atualmente, a alíquota mínima do ISS está fixada na CF/1988 (art. 88 do ADCT, acrescentado pela EC nº 37/2002) em 2%. No entanto, é vedada a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resultem, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida, salvo para aqueles serviços que são tributados necessariamente no Município em que são prestados, como é o caso da construção civil, conforme CF/1988, art. 156, §3º e ADCT, art. 88, I e II c/c Lei Complementar nº 116/2003, art. 3º.



- Importante dizer que as alterações introduzidas pela Lei Complementar nº 157/2016 foram significativas em relação a aspecto quantitativo, quais sejam:
- houve a fixação da alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento);
- proibição da concessão de isenções, incentivos e benefícios tributários ou financeiros, ou qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária inferior a 2%, salvo em relação a determinados serviços de construção civil e de transporte de natureza municipal nos subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a LC nº 116/2003; e
- qualquer lei ou ato dos Municípios que não respeite a carga tributária mínima de 2% será considerado nulo, constituindo ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter referidos benefícios.
- Como se vê, a razão da fixação da alíquota mínima foi no sentido de evitar guerra fiscal entre os Municípios.



# PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ÉTICO E COMBATE À SONEGAÇÃO FISCAL

- O art. 116, parágrafo único, do CTN dispõe sobre a desconsideração de atos ou negócios pelas autoridades administrativas.
- Art. 116, CTN. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:
- [...]
- Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.



- Esse dispositivo legal determina a norma geral antielisão. Mas, para entendermos essa norma, é preciso analisar a diferença de entre elisão, evasão e elusão tributária.
- No Direito Tributário, existem alguns meios de o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária não pagar tributos, obviamente por atos considerados lícitos. A doutrina chama isso de elisão fiscal ou de planejamento tributário e, em regra, antes da ocorrência do fato gerador, até porque seria impossível diminuir a carga tributária após a incidência da norma inserida no mundo dos fatos sociais.

# ELISÃO, EVASÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA

- Observe situações de ocorrência de elisão, de evasão e de elusão fiscal:
- Elisão - Ato lícito, ocorre no planejamento tributário, no que concerne, por exemplo, ao aproveitamento de créditos de PIS/Cofins.
- Evasão - Ato ilícito, pode ocorrer quando houver escrituração de notas fiscais com valor inferior ao da prestação de serviços.
- Elusão - Ato ilícito, ocorre quando se realiza uma doação que deve incluir na transação ITCMD (imposto estadual), mas o contribuinte confere ao negócio forma jurídica de compra e venda que impõe o emprego do ITBI (imposto municipal), cuja alíquota é menor que a do Estado.



- Atualmente, a doutrina não realiza mais uma distinção entre evasão e elisão. A distinção remodelou-se por meio de um juízo ético de valor: é possível ter práticas lícitas, porém ofensivas a um juízo ético valorativo por parte do administrador.



- A elisão é consistente ou inconsistente. A evasão é sempre ilícita.
- A elisão consistente é lícita. A elisão inconsistente, por abuso de forma ou por abuso de direito, é ilícita.
- As elisões ilícitas são flagradas pela norma geral antielisiva.

- Podemos dizer que a elisão fiscal é a prática de procedimentos lícitos e desenvolvidos pela técnica contábil, com a finalidade de evitar a ocorrência de fato gerador da obrigação tributária. Enquanto a evasão fiscal é o ato ilícito que o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária realiza em sua estruturação ou organização de seus negócios, com o intuito de reduzir a carga tributária.



- Um exemplo bem comum é quando o sujeito passivo realiza operações inconsistentes juridicamente em suas operações societárias. Vejamos um exemplo.
- Exemplo
- Imagine que esse sujeito possui uma sociedade empresarial no Município do Rio de Janeiro, que é a sua matriz, e sua filial no Município de Niterói, ambas no estado do Rio de Janeiro. Sem ingressar nas discussões do aspecto espacial do ISSQN, partiremos do princípio de que ele deve realizar seu recolhimento para Niterói que é o local devido do ISSQN, até porque possui estrutura e produção maior que no Rio de Janeiro, mas, com o intuito de reduzir a carga tributária, recolheu para o Rio de Janeiro que, neste exemplo fictício, possui alíquota menor que em Niterói.



- No exemplo, percebemos que o sujeito passivo está praticando o instituto da evasão fiscal, pois o local da prestação de serviço é no Município de Niterói, e o sujeito está burlando a Lei Complementar nº 116/2003 ao emitir nota fiscal de serviços para o Município do Rio de Janeiro.
- De acordo com Heleno Taveira Torres (2003, p. 107), a doutrina contemporânea pondera, ainda, sobre a:
- elusão fiscal que é um ilícito fruto de dolo ou culpa. A evasão dolosa se dá através do dolo, da fraude e da simulação. A evasão culposa se dá através da falta do recolhimento do tributo.



- Heleno Taveira Torres (2003, p. 107) entende que os três institutos, elisão, evasão e elusão, são prejudiciais à tributação, pois ferem a capacidade contributiva do cidadão. Mas é bom esclarecer que esse entendimento é minoritário.
- Em termos mais simples, a elusão fiscal é a elisão fiscal que foi descaracterizada pelo Fisco, acarretando uma evasão fiscal, ou seja, caso do exemplo anterior em que o sujeito passivo emitiu nota fiscal de serviços para o Município do Rio de Janeiro, o fiscal descaracteriza o ato e fornece uma nova qualificação. Neste caso, temos uma situação apresentada pelo sujeito passivo e aquela interpretada pelo Fisco.

# NORMA GERAL ANTIELISÃO

- As elisões ilícitas são flagradas pela norma geral antielisiva. Qual a intenção do legislador ter estabelecido no CTN a norma geral antielisiva? A razão vem da intenção de o legislador querer coibir o abuso da elisão, o abuso de forma. Quando o sujeito passivo quer praticar um ato que tenha os efeitos econômicos previstos, ele pega um fato que está prescrito na norma e cria uma dissimulação de um fato que não está descrito na norma jurídica, e, assim, ele consegue não ser tributado, praticando o mesmo fato que seu concorrente.



- A doutrina considera a elusão uma “espécie” de elisão ineficaz. Nosso entendimento é o de que a elisão fiscal viola a justiça tributária, a isonomia tributária e a capacidade contributiva, mas é direito do contribuinte e esse direito deve ser respeitado.



- O parágrafo único, do artigo 116 do CTN apenas permite ao Fisco a desconsideração de atos ou negócios jurídicos com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. A interferência estatal não vai ao ponto de vedar as práticas lícitas do contribuinte, que objetivem a redução ou a eliminação de tributos, mas possibilita a desconsideração destas práticas ou de seus efeitos, para fins fiscais.

- A cláusula antielisiva tem como função evitar e ou diminuir o espaço da elisão fiscal, podendo ser específica ou genérica. Assim, o legislador de qualquer ente da Federação, precisa observar no tipo tributário, a manifestação de riqueza: não irá ter relevância se determinada pessoa revelou R\$ 3.000,00 de serviço, como advogado ou como pedreiro, importa, sim, se ela prestou serviços com o seu trabalho pessoal.



- Esta capacidade contributiva, a manifestação de riqueza revelada, é o que deve ser observada pelo legislador, e não ficar detalhando a lista de serviços, pois nem sempre o princípio da legalidade tributária será respeitado. Isto irá gerar melhor eficiência na gestão tributária. Em casos de dissimulação, a cláusula antielisiva genérica vai permitir a desconsideração e daí a discussão sobre a amplitude dessa norma.



- Qual a diferença entre simulação e dissimulação?
- Simulação é o instituto que tem origem no Direito Civil. Ocorre quando se cria um negócio que não existe para encobrir outro negócio já existente. Essa é uma das formas de dissimulação, que é um conceito bem mais amplo que fingir ou enganar.
- A dissimulação é um conceito que abriga não os atos ilícitos, como o dolo, a fraude e a simulação, mas todas as condutas que, embora sejam formalmente lícitas, revelem o exercício abusivo do ato, com o intuito único ou preponderante de obter uma economia de imposto, em violação à isonomia e à capacidade contributiva.

- A norma antielisiva funciona como um ajuste que tornará possível ao Fisco, atendidas as condições legais e cumprido o procedimento legal, a desconsideração, no caso concreto e para fins fiscais, do ato ou negócio.

# TÉCNICA DE ANTIELISÃO FISCAL

- Com base nos estudos de Ricardo Lobo Torres (2006), apresentados no livro Normas de interpretação e integração em matéria tributária, foi elaborado um roteiro para identificação de atos abusivos. Observaremos, assim, a utilização da técnica de antielisão fiscal. De acordo com Ricardo Lobo Torres (2006), a técnica de antielisão fiscal apresenta quatro métodos:
  - o primeiro é relacionado ao abuso de direito;
  - o segundo é relacionado ao abuso de forma;
  - o terceiro está relacionado à teoria do teste negocial;
  - o quarto é relacionado ao arm's length.



- Vejamos detalhadamente os métodos:
- Primeiro método: abuso de direito e Segundo método: abuso de forma
- Esses métodos (direito e forma) ocorrem quase que de forma concomitante na organização do planejamento tributário, na orientação da atividade empresarial. O sujeito realiza o negócio jurídico de forma atípica e, embora não utilizando-se de um instituto não usual, de uma forma não usual, consegue atingir o objetivo pretendido, tanto no abuso de direito quanto no abuso de forma, fugindo do poder de tributar.



- O abuso do direito e o abuso da forma são atos lícitos, como caracterizam um abuso e por serem não usuais, poderão vir a ser desconsiderados pelo Fisco para fins da incidência tributária.
- Exemplo
- Um empresário, em vez de utilizar a forma da compra e venda para transferir um imóvel à sociedade empresária, incidindo ITBI, faz uso da incorporação de bens ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, não incidindo o imposto, artigo 156, § 2º, inciso I, da CF/1988.

- Apesar dessa licitude, o Fisco pode desconsiderar os seus efeitos no âmbito da tributação, aplicando a ideia da legalidade estrita, e construir os efeitos desse negócio. Assim, irá aplicar a tributação com o princípio da praticabilidade, que, no Direito Tributário, prevalece sobre a forma do ato, sobre o instituto jurídico eleito pelas partes, ou seja, o ato jurídico deve gerar o máximo de efeitos no campo do direito, não podendo se esquivar dos efeitos econômicos relevantes para a tributação.



- O Fisco também pode aplicar o princípio da relatividade dos efeitos do negócio jurídico. Significa dizer que o negócio jurídico pode aparentar uma situação insuscetível de tributação, o que terá uma confirmação relativa suscetível de desconsideração por parte do Fisco, ficando relativizado o efeito do negócio jurídico.



- Veja que abusar do direito ou abusar da forma não é praticar dolo, fraude e nem mesmo a simulação.
- Quando o particular elege uma forma ou um instituto não usual, ele não está procurando enganar a Fazenda Pública, mas sim utilizando alternativas para que o negócio jurídico seja mais econômico. O abuso do direito e o abuso de forma são considerados como elisão fiscal e, atualmente, o entendimento é que ambos são uma elisão ilícita, pois são um planejamento tributário inconsistente, ou seja, um abuso do poder de tributar.



# OBSERVE SITUAÇÕES EM QUE HÁ OCORRÊNCIA DE ABUSO DE DIREITO E ABUSO DE FORMA.

## ABUSO DE DIREITO

Em uma prestação de serviços onerosa, o prestador e o contratante alegam que o serviço foi realizado de forma gratuita. A venda de determinada mercadoria dissimulando uma doação.

## ABUSO DE FORMA

O contribuinte frustra a aplicação da lei tributária por meio de uma norma de cobertura que blinda a conduta realizada.



- Terceiro método: teoria do teste negocial
- Essa teoria é um instrumento que o Fisco utiliza para julgar se o planejamento é ou não é
- consistente. Funciona da seguinte forma:
- A autoridade fazendária irá examinar a conduta diante do estatuto social do particular, ou seja, faz um exame em relação à finalidade social da pessoa que praticou o ato. Se o negócio investigado estiver de acordo com a realidade econômica cotidiana daquele que executou o ato, o planejamento será consistente e com isto a elisão será lícita; mas se o ato praticado não tiver vinculação direta com o objeto social do contribuinte, a elisão será abusiva e, portanto, haverá uma elisão ilícita.
- A administração verifica se a conduta está fora ou dentro do objeto social da sociedade empresarial. Se estiver dentro, a elisão é lícita, mas se a conduta realizada estiver fora do objeto social da empresa, a elisão é ilícita.



- Quarto método: teoria do arm's length
- Essa teoria é chamada de princípio do preço sem interferência. Existe para evitar a elisão abusiva e é aplicável para evitar o dumping, que faz com que os produtos importados com subsídio fiscal do Estado exportador sofram tributação incidente sobre os produtos nacionais. Neste caso, o contribuinte será tributado como se a mercadoria tivesse sido fabricada no Brasil, e isso acarretará uma norma antielisiva.
- Esse método, apesar de ser de âmbito nacional, serve para tratarmos das presunções. As normas antielisivas trabalham com presunções e ficções jurídicas, e o ato de tributar a mercadoria como se estivesse no Brasil é uma presunção.



# AS FICÇÕES, AS PRESUNÇÕES E O PODER DE TRIBUTAR DO FISCO

- As ficções e as presunções em matéria tributária servem para aumentar ou restringir o poder de tributar do Fisco.
- Como regra geral, as ficções e as presunções são usadas a favor do Fisco, com o objetivo de garantir a captação da receita tributária e, assim, aumentar a gestão tributária, tornando-a mais eficiente.
- Presume-se que os moradores dos conjuntos habitacionais não têm capacidade contributiva, não podendo ser tributados no que toca ao IPTU, e, em contrapartida, pode-se presumir que moradores de determinado bairro possuem capacidade contributiva, podendo, assim, sofrerem ônus tributários.



- A evasão será tutelada pela ideia da presunção relativa, pois, tratando-se de atos ilícitos, deverá ficar comprovado o dolo ou a culpa, de modo que caberá prova em contrário. Portanto, as presunções absolutas e as ficções servem para fortalecer as normas gerais antielisivas, pois não haverá provas em contrário.
- Nos termos do artigo 148 do CTN, o arbitramento pode ser empregado quando as declarações ou documentos apresentados pelo sujeito passivo porém omissos ou não merecedores de fé, sendo permitido o arbitramento do valor a ser utilizado como base de cálculo, respeitado o processo administrativo regular. A questão é muito interessante do ponto de vista da gestão tributária. Como afirma Florence Cronemberger Haret (2010, p.161): “Arbitrar, no sentido jurídico comum, é prescrever, decidir ou julgar na qualidade de árbitro, e temos como exemplo a regra-matriz de incidência tributária que arbitra a norma de forma positiva”.

- Verticalizando um pouco mais este conceito amplo e penetrando num conceito mais estrito, temos que o arbitramento é consequência de uma presunção anterior: a da ocorrência do fato antecedente da regra matriz.
- Com o procedimento fiscalizatório, descoberta a ausência de declaração ou declaração a menor, em primeiro, o Fisco presume ocorrência em face das documentações encontradas para depois, diante do caráter pecuniário de toda a prestação tributária, proceder à quantificação do valor do tributo, mediante técnica de apuração chamada “arbitramento”.
- O arbitramento não é presunção, nem sanção, o arbitramento é forma de apuração do valor a título de tributo que tem por causa conduta ilícita.



- Nesta linha, desperta interesse, também, a abordagem da Professora Maria Rita Ferragut (2001, p. 161):
- Apenas a base de cálculo (valoração quantitativa) pode ser arbitrada, já que a ocorrência do evento descrito no fato jurídico (valoração qualitativa) é passível, ao máximo, de ser presumida, tendo em vista que o evento deve ser provado direta e indiretamente; esta última hipótese apenas diante da impossibilidade de produção de provas diretas e da constatação de graves e concordantes indícios, assegurando-se sempre o direito do contribuinte de se defender da imputação que lhe está sendo feita.



- Em regra, a própria lei confronta os diferentes modos de apuração para fins de arbitramento, devendo o fiscal seguir passo a passo a forma prescrita em lei, como o caso do arbitramento do lucro para fins de incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, IRPJ, na ausência de documentação idônea, ou, ainda, em caso de escritura fiscal imprestável, seja em qualquer tributo. Observe o que dispõe o art. 116, parágrafo único do CTN:
- Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.



- É indispensável que façamos uma análise do art. 116, parágrafo único do CTN. Observe as expressões em destaque.
- a. “poderá”
- A expressão "poderá" é um poder-dever, tendo em vista o princípio da vinculação do lançamento que está prescrito no art. 142, parágrafo único, do CTN, ou seja, a autoridade administrativa tem o dever de promover a constituição do crédito tributário, tem o dever de desconsiderar atos abusivos, o que não se trata de mera faculdade.

- b. “desconsiderar”
- A expressão "desconsiderar" não é o mesmo que invalidar, pois a autoridade administrativa respeitará a validade do negócio recebendo todos os seus efeitos, exceto no que tange à incidência tributária.
- c. “praticados com a finalidade de dissimular”
- Os autores consideram inconstitucional a expressão "praticados com a finalidade de dissimular". O dispositivo não definiu dissimulação e, não tendo definido, ofendeu o princípio da estrita legalidade. A expressão "dissimular" foi positivada no Código Civil de 2002, sendo sinônimo de praticar negócio indireto, atingindo os objetivos pretendidos por meio de caminhos não usuais.

- d. “elementos constitutivos da obrigação tributária”
- A expressão "elementos constitutivos da obrigação tributária" significa que a autoridade administrativa deverá ficar atenta a todos os elementos da obrigação tributária, e não somente ao fato gerador da obrigação tributária.
- e. “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”
- A expressão "procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária" pretende nos informar qual será o ente competente para legislar sobre norma geral antielisiva. Em relação à tipificação da conduta, caberá à União discriminar as normas de vedação da elisão abusiva, pois cabe à União legislar sobre Direito Penal Tributário, formando uma unidade de aplicação das normas antielisão.



- A União legislará sobre norma geral antielisiva, discriminando as normas gerais antielisão através de lei complementar.
- Assim, a União é o ente competente para legislar sobre norma geral antielisiva no tocante à tipificação. Mas, no tocante ao procedimento de apuração, cabe a cada ente da Federação, pois esses entes possuem competência legislativa para legislar sobre o devido processo legislativo tributário.



# CONCLUSÃO

- O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, é uma norma geral antielisiva. Com ele, o gestor tributário pode, junto com a equipe de fiscalização, organizar e preparar situações indispensáveis ao cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária afim de recuperar e até mesmo prevenir a evasão tributária, desde que permita que a autoridade administrativa tributária requalifique os negócios jurídicos e atinja a dissimulação do fato gerador.



# REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 2014, 111p.
- GIACOMONI, James. Orçamento Público. 12. Ed. São Paulo: Atlas 2003, 314 p.
- MACHADO JÚNIOR, José Teixeira. A Lei 4.320 comentada. 32.ed. Rio de Janeiro: IBAM, 2008, 332 p.
- MATO GROSSO. Constituição (1989). Constituição do Estado de Mato Grosso. Organização de Zaluir Pedro Assad. 4. Ed. Cuiabá: Centro América, 2006, 243 p.
- MATO GROSSO. Secretaria de Estado de Fazenda e Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. Manual Técnico de Planejamento e Orçamento de Elaboração da Lei orçamentária 2021. Cuiabá, MT,



**“O maior perigo da corrupção não está apenas naqueles que a praticam, mas naqueles que a toleram.”**

*— Rui Barbosa*

**GRATIDÃO A TODOS!**

