Enap Escola Nacional de Administração Pública

Gestão Tributária Municipal

Módulo 2 Obrigação Tributária e Legislação Tributária

Brasília - 2019

Conteúdo para impressão

Fundação Escola Nacional de Administração Pública

Presidente
Aline Soares

Diretor de Educação Continuada, Seleção, Formação e Certificação de Competências
Paulo Marques

Coordenadora-Geral de Educação a Distância
Natália Teles da Mota Teixeira

Conteudista
Leonardo Godoi Sia

Diagramação realizada no âmbito do acordo de Cooperação TécnicaFUB/CDT/Laboratório Latitude e Enap.

© Enap, 2019

Escola Nacional de Administração Pública
Diretoria de Educação Continuada, Seleção, Formação e Certificação de Competências
SAIS - Área 2-A - 70610-900 — Brasília, DF
Telefone: (61) 2020 3096 - Fax: (61) 2020 3178

SUMÁRIO

1. Introdução 5

2. Modalidades 5
2.1 Obrigação Tributária Principal 6
2.2 Obrigação Tributária Acessória 7

3. Fato Gerador 10
3.1 Aspecto Material 11
3.2 Aspecto Espacial 12
3.3 Aspecto Temporal 14
3.4 Aspecto Pessoal 15
3.5 Aspecto Quantitativo 18

4. Celebração de Negócio e Planejamento Tributário 19
4.1 Elisão, evasão e elusão tributária 20
4.2 Norma Geral Antielisão 22
4.3 As ficções, as presunções e o poder de tributar do Fisco 25

5. Conclusão 27

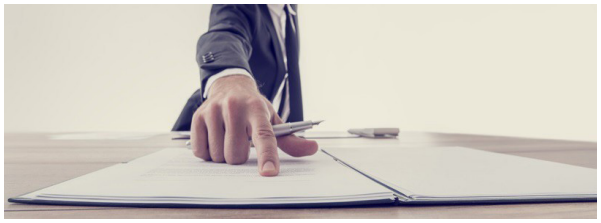
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap

Enap

Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap
Enap

Módulo 2 Obrigação Tributária e Legislação Tributária

1. Introdução



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.

2. Modalidades

O Código Tributário Nacional (CTN) faz a distinção entre duas expressões que no Direito Civil tem o mesmo sentido: obrigação e crédito.

IMPORTANTE

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.

Enap

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.

2.1 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.

2.2 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.**

SAIBA MAIS

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.

Enap

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.

Enap

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.

SAIBA MAIS

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.

3. 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 imponível, 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

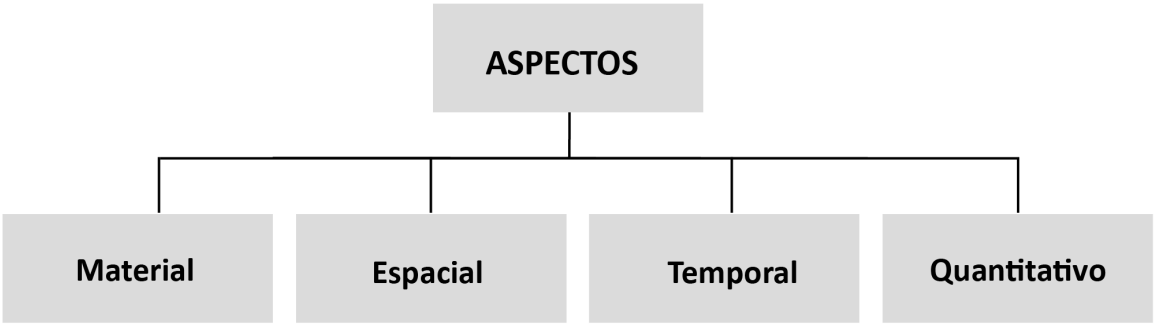
O fato gerador do IPTU é possuir propriedade. Mas esse evento só vai ocorrer quando alguém praticar o fato descrito na norma, quando alguém adquirir a propriedade. Então, o fato gerador ocorre quando o fato é imponível, que é o fato gerador concreto, um fato ocorrido no mundo social, que se enquadra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



3.1 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.

Enap

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.

3.2 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.

SAIBA MAIS

O professor Paulo de Barros Carvalho (2005) ensina que a regra matriz de incidência tributária é norma jurídica construída a partir da leitura do texto legislado, a qual apresenta antecedente e consequente. Há nessa regra matriz uma relação de implicação entre esses seres em que, ocorrido o fato previsto no antecedente, deve ser a relação prescrita no consequente.

No seu antecedente, há uma previsão hipotética com enunciados conotativos, os quais apresentam critérios formados pelas notas do fato social, entendidas como relevantes pelo legislador para se constituir o fato jurídico tributário, sendo que nesse antecedente temos o critério material, o temporal e o espacial.

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

Enap

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 àregra, 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.

3.3 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.

IMPORTANTE

Quando falamos de elemento temporal da obrigação tributária, não estamos falando de tempo do pagamento como elemento temporal da obrigação tributária.

3.4 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.

Enap

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 éa 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.

IMPORTANTE

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.

A responsabilidade tributária envolve a lei determinando um vínculo jurídico entre esse responsável tributário e o fato gerador praticado. Por isso, é possível que o representante legal de alguém possa ser o responsável tributário, porque tem um vínculo com a pessoa.

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.

SAIBA MAIS

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.

Enap

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 dacoisa 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.

Para saber mais, leia o texto complementar sobre a responsabilidade dos sócios.

3.5 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 imponível, 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.

Vale dizer que a alíquota máxima de incidência do ISS foi fixada em 5% pelo artigo 8º, II, da Lei Complementar nº 116/2003.

IMPORTANTE

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.

4. Celebração de Negócio e Planejamento Tributário

O art. 116, parágrafo único, do CTN dispõe sobre a desconsideração de atos ou negócios pelas autoridades administrativas.

Enap

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.

4.1 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.

4.2 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,* elaboramos 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 lenght.*

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.

Enap

Qual é a razão do Fisco relativizar os efeitos do negócio jurídico?

O Fisco está interessado em indagar o conteúdo econômico da relação jurídica realizada, podendo, portanto, fragilizar os efeitos pretendidos pelas partes para fins de tributação.

IMPORTANTE

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	ABUSO DE FORMA
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.	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.

SAIBA MAIS

Para elucidação desse método, é preciso saber mais sobre os tipos de presunção e compreender que cada presunção representa ajuda no entendimento da aplicação desse instituto - Teoria do *arm's length* - na gestão tributária municipal. Leia o texto complementar sobre os Tipos de Presunção.

4.3 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.

Enap

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.

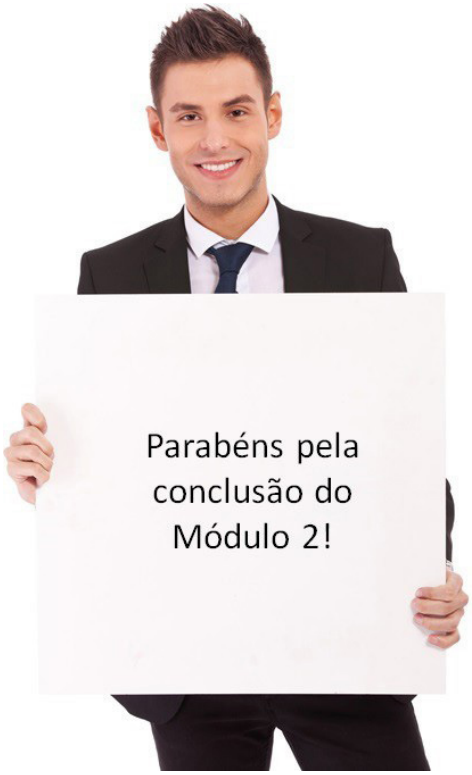
e. **“procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”**
A expressão "procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária" pretende nos informar qual será o ente competente para legislar sobre norma geral antielisiva. Em relação à tipificação da conduta, caberá à União discriminar as normas de 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.

5. 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 à autoridade administrativa tributária requalifique os negócios jurídicos e atinja a dissimulação do fato gerador.



Enap