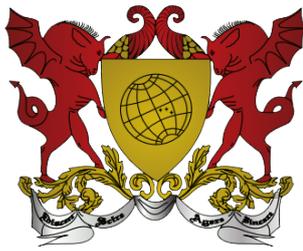


Gestão Tributária Municipal

Prof. Wender Fraga Miranda



Administração
Pública Municipal



Universidade Federal de Viçosa

Reitor

Demetrius David da Silva

Vice-Reitora

Rejane Nascentes



Coordenadoria de
Educação Aberta e a Distância

Diretor

Francisco de Assis de Carvalho Pinto

Campus Universitário, 36570-900, Viçosa/MG

Telefone: (31) 3612 1251

Layout: Hugo Virgínio e Juliana Dias de Almeida

Editoração Eletrônica: Hugo Virgínio

Edição de conteúdo e CopyDesk: João Batista Mota

Viçosa, novembro de 2022

Significado dos ícone da apostila

Para facilitar o seu estudo e a compreensão imediata do conteúdo apresentado, ao longo de todas as apostilas, você vai encontrar essas pequenas figuras ao lado do texto. Elas têm o objetivo de chamar a sua atenção para determinados trechos do conteúdo, com uma função específica, como apresentamos a seguir.



DESTAQUE: são definições, conceitos ou afirmações importantes às quais você deve estar atento.



SAIBA MAIS: se você quiser complementar ou aprofundar o conteúdo apresentado a apostila, tem a opção de links na internet, onde pode obter vídeos, sites ou artigos relacionados ao tema.



GLOSSÁRIO: Informações pertinente ao texto, para situá-lo melhor sobre determinado termo, autor, entidade, fato ou época, que você pode desconhecer.



PARA REFLETIR: vai fazer você relacionar um tópico a uma situação externa, em outro contexto.



Exercícios Propostos: são momentos pra você colocar em prática o que foi aprendido.

Sumário

Unidade 1: Sistema, princípios e competência tributária	6
1. Introdução	6
2. Poder de tributar e a importância da efetiva arrecadação	6
3. Poder de tributar e a importância da efetiva arrecadação	8
4. Origem constitucional	9
5. Espécies tributárias municipais	10
6. Os impostos	10
7. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU	12
8. Imposto Sobre a Transmissão de Bens Imóveis - ITBI	14
9. Imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISS	16
10. As taxas	18
11. A Contribuição de Melhoria	21
12. A Contribuição de Iluminação Pública (CIP)	22
13. Competência tributária	23
14. Conclusão	24
Unidade 2: Obrigação tributária e legislação tributária	25
1. Introdução	25
2. Modalidades	25
3. Fato gerador	27
4. Celebração de negócio e planejamento tributário	34
5. Conclusão	35
Unidade 3: Crédito tributário e lançamento	36
1. Introdução	36
2. Constituição do crédito tributário	36
3. Lançamento tributário	36
4. Intercorrências do crédito tributário	40
5. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário	40
6. Extinção do crédito tributário	42
7. Dação em pagamento	46
8. Confusão	47

9. Exclusão do crédito tributário	47
10. Imunidade tributária	47
Unidade 4: Gestão e administração tributária	48
1. Introdução	48
2. Fiscalização tributária	48
3. Gestão do Imposto Predial e Territorial Urbano	54
4. Gestão do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI	55
5. Gestão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN	56
6. Dívida ativa	58
7. Conclusão	63

Unidade 1: Sistema, princípios e competência tributária

1. Introdução

Seja bem-vindo ou bem-vinda ao primeiro módulo da disciplina *Gestão Tributária Municipal!*

Espero que os conhecimentos adquiridos nesta disciplina sejam verdadeiramente úteis e que você possa suprir, de maneira satisfatória, as demandas do mercado e ser um profissional mais completo.

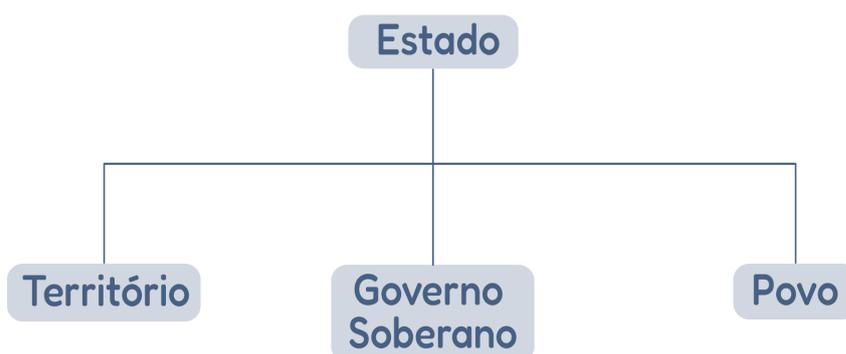
Neste módulo, estudaremos o Sistema Tributário Nacional, o poder de tributar e sua constitucionalidade, para que possamos examinar detalhadamente as espécies tributárias.

Bons estudos!

2. Poder de tributar e a importância da efetiva arrecadação

O poder de tributar é assegurado constitucionalmente como forma de se garantir a autonomia do Estado. Ou seja, o Estado tem o direito legal de exigir dos cidadãos contribuintes parcela de seu patrimônio particular para fins de custeio de suas atividades administrativas estatais.

O Estado, formado por território, povo e governo soberano, utiliza-se deste poder de tributação, dentro dos limites e garantias legais, para abastecer seus cofres e prover necessidades coletivas dos cidadãos, gerando as receitas públicas.



Para que se conceitue exatamente o poder de tributação, é necessária a apresentação da definição de poder, o que, segundo o Novo Dicionário Aurélio da Língua Portuguesa (1986), é: "ter a faculdade de; ter possibilidade de ou autorização para".

Assim, tecnicamente, conclui-se que o poder surge da relação entre dois ou mais sujeitos: sujeito ativo, que impõe ao(s) outro(s) a sua vontade, e sujeito passivo, que terá seu comportamento condicionado àquela vontade do sujeito ativo.



O poder de tributar assegura ao Estado o poder de direito, claramente estabelecido pela Constituição Federal Brasileira. A apropriação do patrimônio individual e privado, por meio da arrecadação de tributos, é autorizada pela sociedade por seus representantes legais, e essa anuência está alicerçada na consciência do dever contributivo do contribuinte, balizados por princípios constitucionais que servem de freios ao apetite exagerado de tributar.

Segundo o conceituado doutrinador Ricardo Lobo Torres (2005):

“A soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.

Para Ruy Barbosa Nogueira (1995):

“O poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, a um dever de prestação”.

De qualquer forma, fica evidente a irrestrita adequação do contribuinte (sujeito passivo), no atendimento à legislação tributária ao poder do Estado, quando este atua de forma legal.

Portanto, assumimos que a relação de poder na esfera tributária, expressa pela esteira da compulsoriedade, está intimamente ligada ao princípio da legalidade. Assim sendo, o poder de tributar não é irrestritamente garantido ao Estado e, como forma de garantir que o seu apetite insaciável em tributar não ultrapasse os limites da razoabilidade, a Constituição Federal estabelece dispositivos que regulam essa relação jurídico-tributária, vedando a **exação** irrestrita do Fisco.



Exação: Em direito administrativo, é a atividade de arrecadar ou receber impostos, taxas, emolumentos etc.; exigência, cobrança de rendas públicas

O ordenamento jurídico restringe o comportamento compulsivo da tributação. Ela deverá estar sempre balizada pelo senso de justiça, equilíbrio e respeito, sem que a arbitrariedade possa comprometer a liberdade e a propriedade dos contribuintes, evitando, assim, a expropriação.



Por fim, tributar é um poder pelo qual o Estado de Direito busca captar recursos financeiros com o objetivo de prover sua atividade-fim, por meio de receitas originárias ou derivadas. As receitas originárias vêm do patrimônio do Estado, como dos aluguéis de imóveis públicos. Já as receitas derivadas têm como origem o patrimônio do particular, como os tributos.



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. <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf> (conferir link)

A arrecadação efetiva é necessária para que a gestão pública, que precisa de recursos financeiros, possa continuar disponibilizando serviços públicos.

É senso comum que, considerando as dificuldades econômicas enfrentadas pelo nosso país nos últimos anos, a situação financeira na esfera pública se torne ainda mais complexa, exigindo que os municípios se empenhem fortemente na busca por recursos e implementem uma gestão mais eficiente. Para tanto, é imprescindível que os gestores tributários municipais observem o que dispõe o artigo 11 da **Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal)**, o qual versa que a receita tem a mesma envergadura que as despesas:

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.



Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal): é uma lei complementar que visa impor o controle dos gastos da União, estados, Distrito Federal e municípios, condicionando-os à capacidade de arrecadação de tributos desses entes.

A eficiente gestão tributária proporciona a menor dependência de repasses de recursos por outros entes e possibilita maior equilíbrio fiscal, além de melhorar a gestão e o oferecimento de serviços públicos.

3. Poder de tributar e a importância da efetiva arrecadação

3.1. princípios Constitucionais Tributários

Nas atividades de tributação dos entes subnacionais autorizadas pela Constituição Federal, é imperioso definir o alcance e a abrangência dessa atuação, impondo-lhes limites para que o Estado não os ultrapasse. Dessa forma, os princípios não servem para impor-lhe proibição de tributar, mas sim impor-lhe limites.

Os princípios tributários definidos 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).

A tabela, a seguir, relaciona os princípios constitucionais tributários, suas finalidades e seus dispositivos.

Princípios Constitucionais Tributários	Finalidades	Dispositivos
Não limitação ao trânsito	Não se deve proibir a locomoção de pessoas ou bens.	Art. 150,V,CF/1988
Transparência Fiscal	Protege a sociedade na relação de consumo.	Art. 150,§5º, CF/1988
Irretroatividade	Veda a aplicação retroativa das leis.	Art. 150, III,"a",CF/1988
Legalidade	Veda a criação e a majoração de tributos sem lei.	Art.150,I,CF/1988
Anterioridade	Veda a realização de surpresas aos contribuintes em relação à majoração de tributos.	Art. 150, III,"b" e "c", CF/1988
Capacidade Contributiva	Legitima o município a cobrar tributos de acordo com revelação de riqueza do sujeito passivo.	Art. 145,§1º,CF/1988
Igualdade	Veda o privilégio e a discriminação entre os sujeitos passivos.	Art. 150,II,CF/1988
Não discriminação pela procedência ou destino	Organiza os interesses fiscais das entidades políticas e impede os famosos "leilões" de favores fiscais.	Art. 152,CF/1988
Uniformidade Geográfica	Veda a discriminação entre os entes da Federação.	Art. 151,CF/1988
Não confisco	Veda o abuso do poder de tributar.	Art. 150,IV,CF/1988

4. Origem constitucional

A Constituição Federal de 1988 dedica especial atenção à tributação no Brasil ao tratar do Sistema Tributário Nacional, nos artigos 145 ao 169.

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, que estipula uma base ao sistema tributário e à competência tributária. O art. 146 da CF/1988 determina que cabe à 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; (grifo nosso)

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;

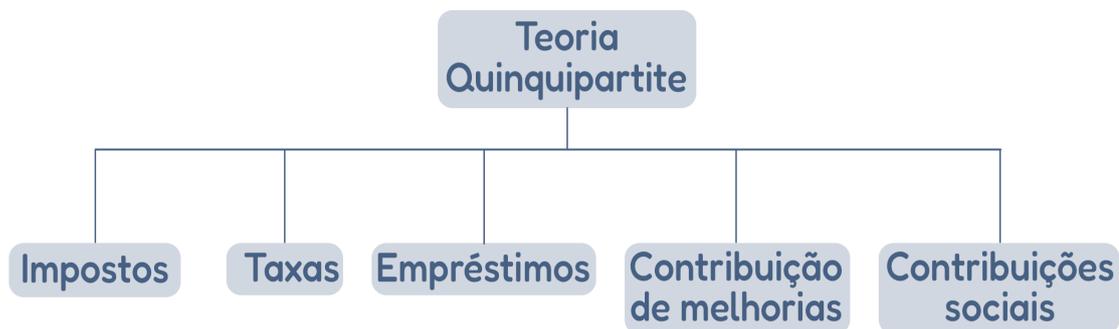
b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

5. Espécies tributárias municipais

Como ente da federação, o município exerce o poder de tributar por meio das espécies tributárias municipais, legislando sobre norma tributária e observando os Princípios Constitucionais Tributários.

A doutrina majoritária do Direito Tributário e o STF adotam a teoria de que há cinco espécies de tributos, conhecida como a Teoria Pentapartida (ou 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:



Ives Gandra da Silva Martins: é um jurista, advogado, professor e escritor brasileiro. É professor emérito da Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie e membro da Academia Brasileira de Filosofia.

É importante ressaltar que o artigo 5º do CTN dispõe apenas três espécies tributárias:

- Impostos
- Taxas
- Contribuições de melhoria.

A razão de o CTN dispor de três, e não cinco espécies tributárias, é que esse dispositivo exemplifica e se completa com outros dois, que são os artigos 15 e 217, ambos do CTN.

6. Os impostos

Antes de arrecadar, o Estado carece identificar quem são os contribuintes, de fato, sobre os quais recairão os tributos. Para tanto, divide a sociedade em dois grupos:

- os que possuem capacidade contributiva.
- os que não possuem capacidade contributiva.

Os impostos são estruturados quanto à: competência, finalidade, incidência e possibilidade de repercussão do encargo econômico.

6.1. Quanto à competência os impostos se dividem em:

- federais (artigo 153, CF/1988);
- estaduais/distritais (artigo 155, CF/1988);
- municipais (artigo 156, CF/1988).

6.2. Quanto à finalidade, os impostos podem ser:

- **Fiscais:** são aqueles cuja finalidade está na arrecadação, nesse caso, a captação é de receita derivada, que são 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, apresenta uma exceção, que é relacionada à sua progressividade no tempo. Essa progressividade ocorre no caso de o 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* (lei nº 10.257, de 10 de julho de 2001), a fim de não gerar efeito confiscatório previsto no artigo 150, IV, CF/1988. O Estatuto está disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70317/000070317.pdf>.

O caráter extrafiscal está relacionado ao princípio da seletividade e se apresenta como exceção aos princípios da legalidade e anterioridade tributária, para que atinja seu objetivo maior, que é o da regulação econômica, fomentando ou desestimulando setores da economia.

Entendendo a função básica dos tributos extrafiscais de intervir no domínio econômico, estes não guardam nenhuma consideração em relação à capacidade contributiva.

6.3. 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.

- **Reais:** incidem também sobre o contribuinte, mas levam em consideração os seus bens, como o IPTU.

Manifestadamente, um tributo repercute economicamente quando um ente repassa a outro os valores referentes a determinado tributo, não mantendo para si qualquer desembolso quanto a esse tributo - uma vez que, indiretamente, será suportado pelo consumidor final. Dessa forma, muitos não sabem que, ao adquirirem um bem (roupas, móveis, veículos), estão pagando ICMS embutido no valor dos produtos.

6.4. Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico, os impostos podem ser classificados em:

- **Direto:** não permite essa repercussão econômica, como o IPTU.
- **Indireto:** admite o fenômeno da repercussão, ou seja, pode onerar pessoa diferente do sujeito passivo, como o ISS e o ICMS.

O IPTU pode ter alíquotas diferenciadas em função da utilização e da localização. Assim, é coerente que haja regressividade. Como exemplo, podemos citar o IPTU incidente sobre imóvel tombado. Nesse caso, de acordo com o grau de conservação do imóvel, poderá ocasionar uma redução no seu valor. Outro exemplo é a localização, ou seja, a alíquota pode variar de acordo com o padrão do bairro em que o imóvel está.

7. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU

O IPTU, imposto que incide sobre a propriedade predial e territorial urbana, se distingue do ITR (Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural) pela própria disposição constitucional. Isso porque 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.

A legislação básica que versa sobre o IPTU são os artigos 32 ao 34 do CTN e os artigos 14 e 15 do Decreto-Lei nº 57/1966.

7.1. 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, portanto, aquele que possui a capacidade contributiva, caracterizada pela posse, propriedade ou domínio útil. Dessa forma, o indivíduo que tomou pra si um imóvel abandonado, tem uma posse originária, caracterizando fato gerador do tributo.

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 de o 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 posseiro. 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 STJ 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.

7.2. Quanto à base de cálculo



A base do cálculo do IPTU está definida no art. 33 do CTN; qual seja: o **valor venal** do imóvel que será obtido 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.



Valor venal: é uma estimativa do valor de um bem, realizada pelo poder público, considerando as características do imóvel e sua localização.

Como definir a avaliação imobiliária?

A Planta Genérica de Valores (PGV) é o principal instrumento para conseguirmos definir a avaliação imobiliária em grande quantidade, pois ela desenvolverá a base de cálculo do IPTU. No entanto, ela deve ser instituída por lei com critérios metodologicamente reconhecidos de avaliação, como os que estão elencados no capítulo VI, da Portaria nº 511/2009, do Ministério das Cidades.

A planta de valores é feita a partir do cálculo em metro quadrado das propriedades de cada bairro. O critério utilizado não é individualizado, pois, se o valor não for mais baixo do que o valor real, haverá muitas impugnações.

Para desenvolver a base de cálculo do IPTU e definir a avaliação imobiliária, em grande quantidade é utilizada a Planta Genérica de Valores (PGV). Porém, ela deve ser instituída por lei com critérios de avaliação reconhecidos metodologicamente, como aqueles estabelecidos no capítulo VI, da Portaria nº 511/2009, do Ministério das Cidades. A PGV é elaborada a partir do levantamento da área dos imóveis em cada região ou bairro.

O lançamento do IPTU é de ofício — por iniciativa do próprio fisco, sem que haja necessidade do auxílio do contribuinte, uma vez que os dados necessários para o cálculo estão em poder do fiscal, 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 oscila muito e, caso assim não fosse, haveria um enorme número de ações judiciais.

Importante frisar que é necessário a realização da revisão e atualização da PGV periodicamente, para que a cobrança do IPTU esteja balizada pelo princípio da isonomia tributária.

O Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 160, esclarecendo que “é defeso ao município atualizar IPTU mediante decreto, acima dos índices de inflação”.



Fonte: http://www.aequus.com.br/anuarios/multicidades_2020.pdf

8. 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.

Exemplo

Se eu tiver um imóvel localizado no município de Belo Horizonte (MG), que pertence a um proprietário domiciliado em Miracema (RJ), e com o comprador domiciliado em São Paulo (SP), o imposto será devido a Belo Horizonte.

8.1. 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;

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 Registro Geral de Imóveis (RGI), no Cartório de Registro de Imóveis, o que se dá com registro da escritura definitiva no RGI.

8.2. Quanto à base de cálculo do ITBI

Segundo o artigo 38 do CTN, a base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Valor venal dos bens ou direitos transmitidos, assim entendido o valor pelo qual o bem ou direito seria negociado em condições normais de mercado para compra e venda à vista. A base de cálculo do ITBI será o maior valor entre o valor de transação e o valor venal de referência, fornecido pela Prefeitura.

Entretanto, em muitas ocasiões, o valor de referência da prefeitura está demasiadamente descolado da realidade, sendo necessário o arbitramento de valor venal amparado pelo art. 148 do CTN:

Art.148 - Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.



Vale esclarecer que muitos municípios utilizam, equivocadamente, o valor venal do IPTU como base de cálculo do ITBI, por meio de uma planta genérica de valores, que está completamente desatualizada. Contudo, o próprio STJ já decidiu que isso não pode ocorrer, conforme Agravo Regimental no REsp. nº 1.226.872 — SP (2010/0211767-5).

8.3. 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.

8.4. Peso na receita

Embora venha protagonizando uma tendência de suave crescimento neste século, o peso do ITBI na formação do orçamento público não é tão significativo. Em 2018, o equivalente a 1,9% das receitas correntes municipais foi derivado desse imposto.

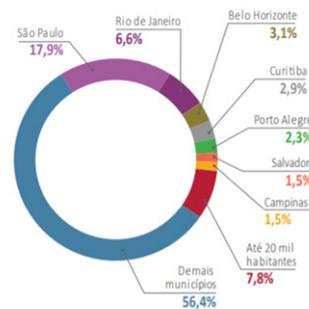
Retomada do crédito imobiliário favorece alta do ITBI em 2018

Após quatro anos de resultados ruins, a arrecadação do imposto cresceu 8% em 2018. Financiamentos via Sistema Financeiro da Habitação tiveram aumento real de 21,4%, depois de um quadriênio de queda.

Participação do ITBI na receita corrente



Participação na arrecadação total do ITBI - 2018



Fonte: http://www.aequus.com.br/anuarios/multicidades_2020.pdf

9. 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 tributados pelo ICMS, de acordo com o art. 156, III da CF/1988. O artigo 1º da Lei Complementar 116/2003, estabelece que o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à LC 116, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

As regras para incidência do ISS estão contidas no artigo 156, da CF/1988, e na Lei Complementar 116/2003.

9.1. 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.

9.2. ISS e as propostas de reformas tributárias

O debate sobre a necessidade de se rever o sistema tributário reacendeu-se em meados de 2018, culminando com a aprovação, na Comissão Especial de Reforma Tributária da Câmara dos Deputados, no final daquele ano, do relatório do então deputado federal Luiz Carlos Hauly. Apesar de terminada ali a legislatura sem ter ido para votação em plenário, o conteúdo dessa matéria ressurgiu no Senado Federal, dando corpo à Proposta de Emenda Constitucional (PEC) 110/2019, de autoria do senador Davi Alcolumbre.

Mas antes da PEC 110/2019, foi protocolada, em abril de 2019, na Câmara dos Deputados, a PEC 45/2019, apresentada pelo deputado federal Baleia Rossi, tendo sido aprovada, no mês seguinte, na Comissão de Constituição e Justiça. A proposta, idealizada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), teve o economista Bernard Appy (ex-secretário executivo do Ministério da Fazenda) como seu principal mentor.

Podemos resumir a PEC 45/2019 nos seguintes pontos:

- i. Fusão de cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) num só (Imposto sobre Bens e Serviços – IBS), de competência compartilhada entre União, estados, Distrito Federal e municípios;
- ii. Incidência não cumulativa do IBS sobre base ampla de bens e serviços;
- iii. Alíquota do IBS uniforme para todos os bens e serviços, sendo composta por uma parcela municipal, uma estadual e uma federal, as quais o respectivo ente terá autonomia para a sua fixação;
- iv. Vedada a concessão de isenções e benefícios fiscais, exceto a possibilidade de devolução de parte do IBS pago aos consumidores de baixa renda;
- v. IBS devido no destino;
- vi. Crédito integral e imediato para investimentos;
- vii. Crédito financeiro (toda aquisição dá direito ao crédito, exceto bens de uso e consumo pessoal);
- viii. Imposto “por fora” (o IBS não compõe sua própria base de cálculo);
- ix. Arrecadação centralizada, por um comitê gestor tripartite, e distribuição da receita para a União, os estados e os municípios;
- x. Quanto a vinculações e partilhas, para reduzir a rigidez orçamentária, propõe-se a possibilidade de aumento ou redução de alíquota relacionada somente à despesa que se pretende aumentar ou reduzir;
- xi. Mudança do critério de distribuição da parcela estadual do IBS para os municípios, em comparação com as regras de distribuição do ICMS: $\frac{3}{4}$ na proporção da respectiva população e $\frac{1}{4}$, de acordo com o que dispuser a lei estadual. Atualmente, nas regras do ICMS, $\frac{3}{4}$, no mínimo, devem utilizar o valor adicionado, e $\frac{1}{4}$, conforme dispuser lei estadual.
- xii. Transição com período de teste de dois anos; mais oito anos com redução anual dos cinco tributos antigos e concomitante acréscimo anual do IBS, à taxa de $\frac{1}{8}$ por ano; sendo que nos 20 anos iniciais, garante-se a manutenção da receita atual, corrigida pela inflação, com apenas o crescimento real da receita sendo distribuído pelo critério destino; e, por fim, nos 30 anos seguintes, será efetuada a alteração da arrecadação da origem para o destino no ritmo de $\frac{1}{30}$ avos ao ano;
- xiii. Criação de um Imposto Seletivo (IS), extrafiscal, sobre bens e serviços que gerem externalidades negativas, de competência da União.

Receita do ISS acelerou seu movimento de recuperação em 2018

ISS representa 14% da receita corrente dos municípios com mais de 500 mil habitantes, exceto Rio de Janeiro e São Paulo. Na capital fluminense, seu peso é de 26%; na paulista, chega a 30%. Em 2019, o principal imposto municipal entra na mira das propostas de reforma tributária.

Arrecadação do ISS em R\$ bilhões - IPCA médio de 2018



Participação do ISS na receita corrente por região - 2018



Fonte: http://www.aequus.com.br/anuarios/multicidades_2020.pdf

Já a PEC 110/2019, do Senado Federal, tem como principais características:

- i. Fusão de nove tributos sobre o consumo em um só: IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, ICMS e ISS se fundem no IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), não cumulativo;
- ii. Extinção da CSLL, incorporada pelo Imposto de Renda, que por isso terá suas alíquotas ampliadas;
- iii. IBS com legislação nacional (lei complementar com normas gerais);
- iv. Competência tributária do IBS somente dos estados e do Distrito Federal;
- v. Iniciativa legislativa para a apresentação dos projetos de lei complementar federal que tratem do IBS cabendo exclusivamente a governadores de estado e do Distrito Federal e prefeitos, assembleias legislativas, câmara Legislativa e câmaras de vereadores, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros; bancadas estaduais de deputados federais ou senadores; ou comissão mista de deputados federais e senadores, instituída para esse fim;
- vi. Nos supracitados projetos deverão estar representadas todas as regiões do país e pelo menos: um terço dos estados e Distrito Federal; ou um terço dos municípios ou municípios em que o conjunto da população corresponda, no mínimo, a um terço da população nacional, nas hipóteses de iniciativa municipal.
- vii. Imposto Seletivo (IS) de competência da União, monofásico, com base ampla: operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;
- viii. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) de competência da União, mas 100% repassado para os municípios;
- ix. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), de competência dos estados, mas 100% repassado para os municípios;
- x. Municípios perdem o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
- xi. Manutenção dos benefícios à Zona Franca de Manaus, e possibilidade de benefícios fiscais, por lei complementar, para alimentos, medicamentos, transporte público coletivo urbano, bens do ativo imobilizado, saneamento básico, educação infantil, fundamental, médio, superior e profissional;
- xii. Transição na substituição entre os tributos de seis anos, sendo o primeiro ano de teste.

10. As taxas

Taxas são 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.

Trata-se de um tributo vinculado. Isso quer dizer que 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.

10.1. 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 de a obrigação poder ser dividida entre duas ou mais pessoas. Pode individualizar cada um dos devedores e cada um dos credores: é aquele que individualiza o sujeito passivo da obrigação tributária (o serviço *uti singuli*).

O artigo 79, III, CTN, assim, define:

III – 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".

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.

10.2. Taxa de Polícia

Oportuno esclarecer o que diz 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.



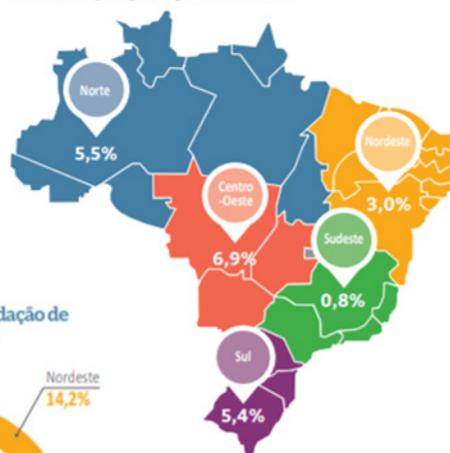
Taxa de polícia é aquela devida quando há o exercício regular do poder de polícia, tendo como fundamentação o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado. Como exemplo, podemos citar a taxa municipal de licença de localização e funcionamento, cobrada quando ocorre a inscrição inicial, pois o município tem todo o 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.

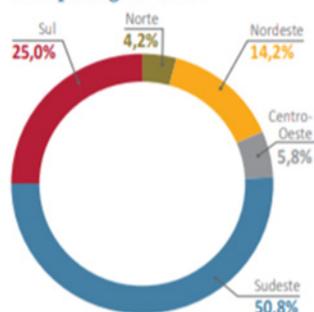
Grandes municípios ampliam a arrecadação de taxas, mas participação na receita ainda é pequena

Incluindo os valores de dívida ativa, multas e juros, o recolhimento das taxas municipais teve alta de 2,8%, em 2018. O aumento foi puxado pelos municípios com mais de 500 mil habitantes.

Crescimento da receita de taxas dos municípios por região - 2018/2017



Participação na arrecadação de taxas por região - 2018



Fonte: http://www.aequus.com.br/anuarios/multicidades_2020.pdf

11. A 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, conforme redação dos dispositivos mencionados.

11.1. Quanto à valorização imobiliária, quem a define é o mercado

Segundo o art. 1º do Decreto nº 195/1967, a Contribuição de Melhoria, prevista na Constituição Federal, tem como fato gerador o acréscimo do valor do imóvel localizado nas áreas beneficiadas, direta ou indiretamente, por obras públicas.

O STF já decidiu que a valorização diretamente decorrente de obra pública é requisito essencial dessa espécie tributária (RTJ 89/598, 105/434, 138/600 e 138/614), mas a sua cobrança 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.

12. A Contribuição de Iluminação Pública (CIP)

A Contribuição de Iluminação Pública (CIP) está prevista no artigo 149-A, CF/1988. Os municípios instituirão leis cobrando a Taxa de Iluminação Pública.

O serviço de iluminação pública é essencial e não é um serviço específico, nem divisível, mas caracteriza um serviço para todos – é *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 (convertida em Súmula Vinculante).

Artigo 149-A: Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no artigo 150, I e III (incluído pela Emenda Constitucional nº 39, de 2002).

Súmula 670, STF:

“O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

O valor da CIP está subordinado ao princípio da capacidade contributiva e corresponderá à faixa de consumo de energia elétrica informado na fatura emitida pela empresa concessionária do município, variando de acordo com o ente federativo. Observe a tabela de projeção do município do Rio de Janeiro.

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 que 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.

Reflexão: 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.

As 25 maiores arrecadações de Cosip de 2018

Posição	População 2018	UF	Município	2016	2017	2018	Variação	Cosip per capita 2018 - em R\$
				em R\$ milhões - IPCA médio de 2018				
1°	12.176.866	SP	São Paulo	574,76	492,65	501,68	1,8%	41,20
2°	6.688.927	RJ	Rio de Janeiro	274,84	277,90	315,09	13,4%	47,11
3°	2.643.247	CE	Fortaleza	209,37	195,97	220,03	12,3%	83,24
4°	2.857.329	BA	Salvador	107,36	105,41	156,75	48,7%	54,86
5°	2.145.444	AM	Manaus	163,05	157,64	153,48	-2,6%	71,54
6°	2.501.576	MG	Belo Horizonte	137,91	138,78	145,10	4,5%	58,00
7°	1.485.732	PA	Belém	112,44	117,85	124,56	5,7%	83,84
8°	1.637.834	PE	Recife	85,28	92,30	116,25	25,9%	70,98
9°	1.917.185	PR	Curitiba	119,23	106,81	106,83	0,0%	55,72
10°	885.771	MS	Campo Grande	89,94	62,38	97,34	56,0%	109,90
11°	1.495.705	GO	Giânia	77,65	76,36	88,78	24,4%	62,48
12°	1.012.382	AL	Maceió	75,61	71,36	88,78	24,4%	87,70
13°	1.094.667	MA	São Luís	73,75	70,59	71,15	0,8%	65,00
14°	861.442	PI	Teresina	42,38	51,41	64,64	25,7%	75,04
15°	818.875	RJ	Nova Iguaçu	75,43	68,19	62,42	-8,5%	76,23
16°	877.640	RN	Natal	50,71	51,66	60,69	17,5%	69,15
17°	1.479.101	RS	Porto Alegre	55,91	57,00	59,64	4,6%	40,32
18°	1.365.899	SP	Guarulhos	58,32	49,39	58,21	17,9%	42,62
19°	716.109	SP	Santo André	55,66	66,65	57,75	-13,4%	80,64
20°	1.194.094	SP	Campinas	47,35	50,70	54,33	7,2%	45,50
21°	507.598	ES	Serra	41,85	41,02	53,51	30,4%	105,41
22°	583.144	SC	Joinville	34,33	35,88	52,29	45,8%	89,67
23°	563.943	PR	Londrina	33,18	38,20	50,16	31,3%	88,94
24°	683.247	MG	Uberlândia	46,02	45,87	48,80	6,4%	71,42
25°	607.153	MT	Cuiabá	45,67	45,27	47,96	5,9%	79,00
	48.8000.850		Total dos 25 maiores	2.687,98	2.567,24	2.860,90	11,4%	58,62

13. Competência tributária

O poder de tributar é garantido pela Carta Magna de 1988 aos entes federativos (União, estados, Distrito Federal e os municípios). Trata-se de poder pleno e expressão de autonomia em que se incluem todas as espécies tributárias existentes, quais sejam: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuição especial (extrafiscais).

União



Estados



Municípios



A competência tributária é a parte do poder que cabe a cada ente da Federação, 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 importante segregação 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 a instituição, por meio de lei, do IPTU realizado pelos municípios.

- **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.

O gestor tributário público precisa conhecer os atributos da competência tributária, ou seja, conhecer suas características, para que possa 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.

14. Conclusão

Chegamos ao final deste primeiro módulo, onde vimos o sistema Tributário Nacional, os princípios e a competência tributária. Esses institutos constituem o alicerce da Gestão Tributária Municipal e devem ser norteadores para qualquer tomada de decisão sobre tributação.

Unidade 2: Obrigação tributária e legislação tributária

1. Introdução

Olá! Chegamos ao segundo módulo da nossa jornada pela Gestão Tributária. Neste segundo módulo, veremos as modalidades de obrigação tributária, o conceito de fato gerador e as consequências da inobservância do cumprimento das obrigações tributárias, tanto as principais, quanto as acessórias.

Estudaremos ainda os limites e as hipóteses nas quais um contribuinte assumiu a obrigação tributária e a possibilidade de se revestir da condição de responsável pela obrigação que, a princípio, seria de outra pessoa. Analisaremos os aspectos do planejamento tributário no que tange à evasão, elisão, tributária e a norma geral antielisiva.

O gestor tributário deve empenhar esforços na capacitação de sua equipe para a difícil função de fiscalizar. É imprescindível que as obrigações acessórias sejam claramente definidas e cumpridas pelo sujeito passivo, para não proporcionar perda de arrecadação. Esse zelo é importante devido à situação de conversão em obrigação principal, em relação às suas penalidades, quando do não cumprimento da obrigação tributária acessória,

1.1. Obrigação tributária principal

A obrigação é principal quando o contribuinte tem por prestação (por dever) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (multa em dinheiro), e surge com a ocorrência do fato gerado.

1.2. Obrigação tributária acessória

A obrigação é acessória quando, por força de lei, a prestação a ser cumprida é a de fazer ou não fazer alguma coisa, ou permitir que ela seja feita pelo Fisco, tudo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (artigo 113, § 2, do CTN).

2. Modalidades

É importante salientar que o Código Tributário Nacional (CTN) faz a diferenciação entre dois termos que no Direito Civil têm o mesmo significado: obrigação e crédito.



No Direito Civil, do ponto de vista do credor, dívida é crédito; para o devedor, é obrigação, mas a relação jurídica permanece exatamente igual. No Direito Tributário é distinto, ou seja, obrigação e crédito são expressões diferentes. A obrigação nasce com o fato, e o crédito, com o lançamento. Portanto, a partir do lançamento, passamos a denominar aquela obrigação de *crédito tributário*.

Essa diferenciação trazida pelo Código Tributário Nacional é, por muitos doutrinadores do Direito, questionada. Entretanto, não podemos nos afastar da realidade de que essa distinção já está enraizada no meio jurídico.

Portanto, para o Direito Tributário, o crédito se distingue da obrigação através da exigibilidade. A obrigação tributária representa apenas o dever do contribuinte de pagar, sem, contudo, no direito do Estado de impor cobrança. De forma geral, a exigibilidade nasce com o lançamento.

Para Hugo de Brito Machado (2007, p. 149), a obrigação tributária *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, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito.*

O CTN, em seu art. 113, define as modalidades de obrigação tributária. São elas: principais e acessórias.

Art. 113. 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 de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

2.1. Obrigação Tributária Principal

Obrigação principal ou patrimonial, de acordo com o §1º do art. 113 do CTN, é aquela que surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objetivo o pagamento de tributo ou multa. A obrigação tributária principal implica na entrega de dinheiro ao Estado.

Em relação às multas, como penalidade pecuniária, observamos que pode se converter em obrigação tributária principal, muito embora multa não seja tributo.

Você sabe por que multa não é tributo?

Multa é definida como uma sanção de ato ilícito. Não obstante ela ser entendida pelo CTN como parte da obrigação principal, não pode ser considerada tributo exatamente, uma vez que o próprio Código Tributário Nacional define tributo como prestação que não configura sanção de ato ilícito.

2.2. Obrigação Tributária Acessória

A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios precisam conhecer o sujeito passivo da obrigação tributária, além de compreender se as obrigações estão sendo cumpridas - e de que forma - e efetuar a fiscalização para receber o valor que não foi pago ou penalizar o contribuinte quando do descumprimento de sua obrigação. Estas relações - conhecimento, controle, arrecadação - são definidas como obrigações acessórias.

Entre as obrigações principal e acessória, não existe nenhum grau de preferência ou prioridade. De forma geral, a obrigação acessória não tem vínculo direto com a principal, podendo inclusive, surgir uma sem que haja o surgimento da outra. Um bom exemplo é o Imposto de Renda da Pessoa Física. Uma pessoa pode estar obrigada a apresentar a Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda, sem ter a obrigação de recolher o tributo.

Além disso, as tarefas básicas de escrituração fiscal em determinado livro fiscal ou a emissão de nota fiscal são obrigações acessórias necessárias para o cumprimento da obrigação principal, em relação ao Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

É sempre importante ressaltar que o cumprimento incorreto das obrigações acessórias, mas que não seja intencional pode acarretar multa por infração à legislação tributária.

CTN - Lei nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966:

Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, estados e municípios.

Art. 186. 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 Lcp nº 118, de 2005)

Parágrafo único. Na falência (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005):

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 (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005);

II – a lei poderá estabelecer limites e condições para a preferência dos créditos decorrentes da legislação do trabalho (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005), e

III – a multa tributária prefere apenas aos créditos subordinados. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

Conforme podemos observar, a multa tributária não pode ser confundida com tributo, porém, a obrigação de liquidá-la tem, sim, natureza tributária.



Para mais conhecimento, leia MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p.66-67.

3. Fato gerador

O fato gerador do tributo é a ocorrência, em si, que traz à tona a exigência do respectivo ônus para o contribuinte.

Essa definição, contida na lei, das hipóteses em que o tributo incide ou em que o tributo deva ser cobrado, é que denominamos de fato gerador da obrigação tributária. O fato gerador é, assim, a situação de fato, prevista na lei de forma prévia, genérica e abstrata, que, ao ocorrer na vida real, faz com que, pela materialização do direito, ocorra o nascimento da obrigação tributária, seja esta principal ou acessória.

Nos artigos 114 e 115 do CTN, encontramos dois conceitos de fato gerador, como sendo:

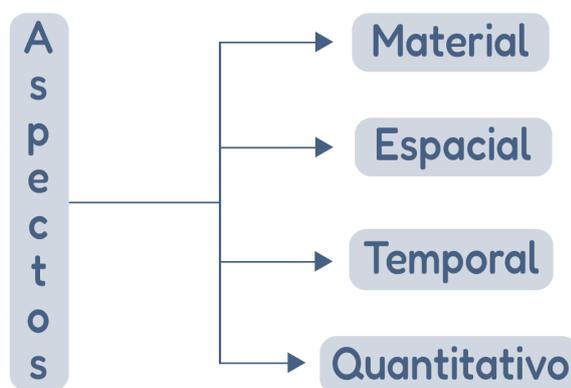
Obrigação Principal	Obrigação Acessória
É a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.	É qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, e não só exclusivamente na lei, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Vejamos o que o dispõe o CTN:

Art. 114. 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 entendermos melhor vamos conhecer os aspectos que o fato gerador tem. O fato gerador é dotado dos seguintes aspectos:



3.1. Aspecto material

O aspecto material representa o comportamento ou a ação que faz surgir (nascer) a obrigação tributária. Portanto, a propriedade, a disponibilidade de renda, a circulação de mercadorias e a prestação de serviço são exemplos desse aspecto, o qual se confunde com o próprio fato gerador da obrigação tributária.

Constatamos, então, que o fato gerador, identificado também por hipótese de incidência, é a situação descrita pelo legislador como evidenciadora de capacidade contributiva que faz com que surja a relação entre sujeito passivo e o Fisco.

Entretanto, em conformidade com o art. 114 do CTN, não podemos dizer que o legislador pode incluir na lei a criação de qualquer hipótese de incidência, sob pena de ser declarado confiscatório fato gerador que não exterioriza riqueza contributiva.

3.2. Aspecto espacial

A Lei Complementar nº 116/03, que estabelece normas gerais aplicáveis ao ISS em âmbito nacional, define o local da prestação do serviço como sendo o local do estabelecimento prestador ou, na sua ausência, o local do domicílio do prestador, para efeito de apontar o município competente para cobrar o imposto.

O art. 4º, da Lei Complementar nº 116/2003, considera 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. São 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.



Observe a seguinte situação:

Um prestador de serviços (pessoa jurídica) com sede em Viçosa se dedica à manutenção industrial, presta serviços em Conceição do Mato Dentro. Qual o município competente para cobrar esse imposto?

O elemento espacial da obrigação tributária não deve ser confundido com local do pagamento. O aspecto espacial da obrigação tributária é o local no qual se completa o fato gerador. Já o local do pagamento é aquele no qual se desfaz o vínculo jurídico entre o fisco e o sujeito passivo.

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 Superior Tribunal de Justiça, de acordo com o artigo 3º da Lei Complementar nº 116/2003, assevera que o serviço é considerado prestado e o imposto devido no município onde o prestador esteja localizado, que pode ser ou não o mesmo local da sede, que pode ser ou não o local da prestação do serviço.

Entretanto, o tomador do serviço deverá reter, na fonte, a parcela referente ao ISS devido pelo prestador do serviço, em conformidade com os incisos I ao XXV, artigo 3º, da Lei Complementar nº 116/2003. Por fim, será retido o ISS quando os serviços, elencados no dispositivo legal, são prestados em local distinto (outro município) do estabelecimento prestador (sede, filial, escritório). Observe-se que para a aplicação da retenção do ISS deve haver previsão em lei do município em que foi prestado o serviço. Caso não haja previsão, não é devida a retenção.

Nas demais prestações de serviços não relacionadas nos incisos I ao XXV, 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 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.

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.



Na vida real, os municípios estabelecem a retenção do ISS para os prestadores de serviços de outros municípios. Fato é que o local devido do ISS é o do estabelecimento prestador, mesmo que o serviço tenha sido prestado em outro local. Posteriormente, o prestador de serviços irá apresentar o comprovante de retenção do imposto para um dos dois municípios, evitando que haja bitributação.

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.

3.3. Aspecto temporal

O aspecto temporal, de acordo com Carvalho (2005) 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, pág. 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.

Conforme art. 97 do CTN, o aspecto temporal da obrigação tributária é um dos elementos do fato gerador. Em relação ao ISS (Imposto sobre Serviços), apenas com a efetiva prestação de serviços, ou de sua realização parcial, surge o respectivo fato gerador com o cumprimento do seu aspecto temporal.

Entretanto, o simples fato de celebração de contrato de prestação de serviço não configura o fato gerador do ISS, da mesma forma, o pagamento pelo serviço prestado, especialmente de forma antecipada.

3.4. Aspecto pessoal

O aspecto pessoal traz consigo o protagonismo dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídica da obrigação tributária, conforme o art. 119 do CTN disciplina:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Da mesma forma, o art. 7º do CTN define como indelegável esse protagonismo do sujeito ativo da obrigação tributária e de seu poder constitucional de tributar.

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.

§ 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.

Nesta esteira, a modalidade de fiscalização se concretiza pelo poder conferido ao Estado de se fazer valer a primazia do interesse coletivo sobre o interesse individual, o que traduz, de forma ampla, a denominada capacidade tributária ativa. Assim, o poder de polícia permite expressar a realidade de um poder da administração de limitar de modo direto, as liberdades fundamentais em prol do bem comum, com base na lei.

Quem é o 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.

O art. 121 destaca quais são os sujeitos passivos:

Art. 121. 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.

Para Andréa Medrado Darzé (2001, pág. 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.

Dentro do instituto da responsabilidade tributária e suas disposições, identifiquemos alguns de seus aspectos:

- 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 dos quatro aspectos.

• **1º aspecto: Necessidade de lei**

Conforme art. 97 conjugado com o art. 128, ambos do CTN, apenas a lei pode instituir

a responsabilidade tributária.

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.



Muita atenção no uso adequado dos termos “lei” e “legislação”. A responsabilidade deve ser criada por lei, mas não por qualquer legislação.

• 2º Aspecto: Necessidade de arrecadação

O maior motivo para a instituição de normas que atribuam responsabilidade é a de arrecadar. Constitui a disposição emanada para proteger o direito de tributar por parte do Estado, garantindo-lhe o poder de arrecadar.

A filosofia da interpretação contribui com essa reflexão.



A dívida imobiliária de IPTU

No art. 130 do CTN instituiu-se a regra que diz que a dívida acompanha a coisa, independentemente do dono. Dessa forma, um imóvel que tem dívidas de IPTU, ao ser vendido, a dívida será cobrada do comprador. É a chamada dívida *propter rem*, obrigação própria da coisa.

• 3º Aspecto: Vínculo de proximidade entre o responsável legal e o contribuinte

De forma clara, o legislador entendeu que para que houvesse a responsabilidade tributária, há a necessidade de relação jurídica entre o responsável legal e o contribuinte para que haja alguma relação jurídica.

• 4º Aspecto: Responsabilidade subsidiária e solidária

- **Contribuinte:** é a pessoa que diretamente pratica o ato ou fato definidos pela norma legal impositiva tributária como suficientes para a constituição da obrigação tributária.
- **Responsável:** é aquele que, embora não tendo praticado diretamente aqueles ato ou fato, encontra-se ligado a eles por razões de fato e/ou de direito.

Dessa forma, o crédito poderá ser exigido do contribuinte ou do responsável tributário, mas, em relação a este, somente se o contribuinte não for capaz de pagá-lo integralmente.

A responsabilidade do terceiro é residual (subsidiária), conforme o art. 134, *caput* do CTN:

Art. 134 – Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

Vale ressaltar a responsabilidade dos sócios de uma sociedade empresária. Por força do art. 124 do CTN, são solidariamente obrigadas, dentre outras, as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Dessa forma, caso a empresa contribuinte não recolha o tributo, seus sócios poderão ser res-

ponsabilizados solidariamente. Entretanto, essa interpretação legal é questionável, uma vez que o fisco não pode alargar o conceito de interesse comum em sua justificativa para tal, tendo em vista que a realização do fato gerador seja o interesse jurídico, que pressupõe a prática conjunta do fato, o que afasta a responsabilidade pela simples circunstância de uma sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico de outra. Como exemplos, ele cita os Recursos Especiais 859.616, 834.044 e 884.845.

3.5. Aspecto quantitativo

São dois os elementos quantitativos da obrigação tributária: base de cálculo e alíquota. Ambos os elementos servem de critérios para apurar o valor da obrigação tributária.

• Base de cálculo

É insuficiente alegar que o simples fato de ser proprietário de um imóvel, ensejará o pagamento de IPTU, é imprescindível a expressão monetária para que possa conhecer o valor devido do tributo. Assim, a base de cálculo é o valor monetário do fato gerador.

Com relação ao IPTU, o valor devido não é calculado sobre o valor venal atual, mas sim parte dele. Dessa forma, cada município estabelecerá critérios e formas de obtenção do valor venal que servirá de base de cálculo sobre o qual recairá a alíquota também definida em lei, pelo município.

• Alíquota

O Direito Tributário define alíquota como um percentual que se aplica sobre a base de cálculo para que possa ser calculado o valor de um tributo. Conforme o artigo 156, § 3º, inciso I, da CF/1988, as alíquotas máximas e mínimas do ISS serão fixadas por meio de lei complementar.

A Lei Complementar nº 116/2003 estabeleceu as alíquotas mínimas e máximas para o ISS, a saber:

Art. 8º As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes:

II – demais serviços, 5% (cinco por cento).

Art. 8º-A. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento).

Uma importante legislação que disciplina o ISS é a LC 157/2016, que introduziu significativas alterações. 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 esses benefícios.

A maior motivação para o estabelecimento de alíquotas mínimas e máxima de ISS é a de evitar a chamada guerra fiscal ou de frear o ímpeto por tributação exagerada por parte dos municípios.

4. Celebração de negócio e planejamento tributário

O art. 116, parágrafo único, do CTN disciplina a descon sideração de atos ou negócios pelas autoridades administrativas, quando da detecção de elisão fiscal.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá descon siderar 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. (Incluído pela LCP nº 104, de 2001)

Para que o entendimento desse dispositivo legal seja franco, vamos estudar a distinção 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 e evasão tributária

Observe situações de ocorrência de elisão, de evasão e de elusão fiscal:

- **Elisão:** Ato lícito. Elisão fiscal é o nome que se dá a uma prática contábil que tem como objetivo adequar a empresa a modalidades mais vantajosas, reduzindo, com isso, o pagamento de impostos.

- **Evasão:** Ato ilícito. A evasão fiscal, também conhecida como sonegação fiscal, é o uso de meios ilícitos para evitar o pagamento de taxas, impostos e contribuições.

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.

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. Já 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. Por exemplo, recolher deliberadamente o ISS a favor de um município com alíquota menor de ISS, quando deveria recolher a favor de outro com alíquota maior, afrontando a LC 116/2003.

4.2. Norma geral antielisão

As elisões ilícitas são flagradas pela norma geral antielisiva. Qual a motivação para que

o legislador empenhasse esforços com combate às ações ilícitas de planejamento tributário? A questão central é a agressividade com que o contribuinte adota na elaboração de seu planejamento tributário, especialmente, quando o fato jurídico está previsto na norma e cria a denominada dissimulação, na tentativa de descaracterizar o fato e, assim, fugir ao que está escrito na norma. Dessa forma, ele consegue não ser tributado, mesmo praticando atos/fatos idênticos ao seu concorrente.

É permitido ao Fisco glosar os fatos ou atos jurídicos que possuem características de dissimulação do fato gerador da obrigação tributária, de acordo com o art. 116 do CTN. Entretanto, é garantido ao contribuinte usar meios lícitos que permitam a redução da carga tributária.

4.3. 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 já existente. Essa é uma das formas de dissimulação, que é um conceito bem mais amplo que fingir ou enganar.

- **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.

5. Conclusão

Neste Módulo você observou que dissimular trata-se de encobrir um ato com uma aparência falsa, objetivando ocultar do fisco a real situação existente. Dessa forma, podemos considerar que a interpretação mais adequada que se apresenta é a que entende a norma contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional, como norma antievasão, aplicando-se especificadamente sobre as hipóteses de dissimulação ou simulação relativa que tenham por objetivo excluir ou reduzir a tributação, caracterizando a prática da evasão tributária.

Cabe ao gestor público e à sua equipe, empenhar esforços para desmotivar essa prática ilícita, como por exemplo, na elaboração de normas mais claras e objetivas, critérios bem construídos, orientação clara e assertiva e fiscalização.

Parabéns pela conclusão do Módulo 2!

Unidade 3: Crédito tributário e lançamento

1. Introdução

Uma gestão pública eficaz do ponto de vista tributário deve manter em seu horizonte de curto, médio e longo prazo o foco na arrecadação tributária, desde o momento do seu planejamento (orçamento) até a constituição definitiva do crédito tributário. Isso porque podem surgir situações que impeçam o poder público de receber o valor previsto em função de suspensão de exigibilidade ou recurso interposto pelo contribuinte.

Além desse ciclo de positivação do crédito tributário, é imprescindível que o gestor municipal monitore todos os procedimentos até o instante em que o crédito prescreva, quando extingue o direito, pertencente ao credor, da ação de cobrança do crédito tributário, pelo decurso do prazo de cinco anos, contado da data da sua constituição definitiva (artigo 174 do CTN).

2. Constituição do crédito tributário

Os artigos 139 ao 146, do Código Tributário Nacional (CTN), disciplinam a constituição do crédito tributário. O crédito tributário é a própria obrigação tributária já lançada, titulada e individualizada. Ele nasce da obrigação e é consequência dela, dentro de uma única relação jurídica.

Vale lembrar que, antes do lançamento, desde o nascimento do fato gerador, existe o dever de pagar. Entretanto, o fisco não tem ainda o direito de exigir o pagamento, o qual ocorrerá tão logo haja o lançamento do crédito tributário. Dessa forma, o crédito é precedido da obrigação. Portanto, o crédito tributário é a obrigação tributária quando se torna líquido e certo em razão do lançamento.

Se de um lado o fato gerador faz surgir a obrigação tributária, por outro, o lançamento faz surgir o crédito tributário, possibilitando a exigibilidade da obrigação tributária.

3. Lançamento tributário

O lançamento tributário está previsto no artigo 142 do CTN e é definido como um procedimento que declara formalmente a ocorrência do fato gerador.

O lançamento tributário é atividade privativa da autoridade administrativa. Todavia, o CTN permite a participação do sujeito passivo (contribuinte). O lançamento pode ser feito de três maneiras: a) de ofício ou direto; b) por declaração ou misto; e c) por homologação (também equivocadamente chamado de “autolancamento”):

- **Lançamento de ofício ou direto**

O lançamento de ofício está previsto no artigo 149 do CTN em seus nove incisos. Nessa modalidade de lançamento, o sujeito passivo não participa, ou quase não participa da atividade. Basicamente, os nove incisos tratam de duas hipóteses: a) lançamento de ofício propriamente dito, previsto no inciso I e; b) lançamento em face da revisão efetuada pelo fisco, incisos II a IX.

- **Lançamento de ofício propriamente dito** - recebe este nome tendo em vista os casos em que o fisco detém elementos suficientes para efetuar o lançamento. Por exemplo, via de regra, os lançamentos do IPTU, IPVA, contribuição de iluminação pública e a maioria das taxas, todos originariamente lançados de ofício ou originariamente, notificam o contribuinte sobre o valor do tributo devido.

- **Lançamento em face da revisão efetuada pelo fisco** - nos casos descritos nos incisos II a IX, a administração tributária está solucionando problemas decorrentes de omissões (declarações não prestadas), erros (declarações prestadas com equívocos) ou fraudes (tanto do sujeito passivo quanto da própria autoridade fiscal). Justificam, assim, o lançamento de ofício, seja para substituir, seja para corrigir lançamento não feito ou feito incorretamente em outra modalidade, porém, somente pode ser efetuado enquanto não estiver extinto o crédito tributário.

- **Por declaração ou misto**

No lançamento por declaração, o contribuinte ou terceiro apresenta o formulário, contendo suas informações, cujos dados (estando corretos) são tomados pelo fisco para apurar o valor do tributo devido, conforme os termos do artigo 147 do CTN. Esse tipo de lançamento também é chamado de misto, porque o contribuinte apresenta a declaração e o fisco, com os dados da declaração, apura o tributo a ser pago e expede a notificação ao contribuinte para que ele pague. Verificava-se a existência dessa modalidade de lançamento nos primórdios do IR e no imposto de importação sobre bagagem acompanhada. No entanto, por meio da Instrução Normativa 1.385/2013, o imposto de importação fora substituído pelo lançamento por homologação em razão da sistemática eletrônica adotada. Assim, no atual sistema tributário nacional, não se vislumbra nenhum tributo cujo lançamento seja feito nessa modalidade, haja vista que não se caracteriza como lançamento por declaração quando este é apenas para fins de controle e fiscalização de tributos.

- **Lançamento por homologação**

Lançamento por homologação, previsto no art. 150 do CTN, é a modalidade em que o sujeito passivo possui o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, o qual ficará sujeito à concordância futura, feita por homologação, por parte dela. Não havendo a homologação, hipótese que pode ocorrer quando a autoridade administrativa não concordar com o valor recolhido pelo contribuinte, esta poderá lançar, de ofício, a diferença.

Existe ainda o **lançamento por arbitramento**, que não se constitui em uma quarta modalidade de lançamento, mas é considerada apenas uma “técnica” para que a autoridade administrativa possa definir a base de cálculo, para que, posteriormente, possa-se proceder o lançamento de ofício. O lançamento por arbitramento está previsto no artigo 148 do CTN.

3.1. Função do lançamento tributário

A função do lançamento tributário apresenta natureza jurídica divergente. Quanto à natureza jurídica da função do lançamento tributário, existem três entendimentos apontados por Paulo de Barros Carvalho (2005, p. 409-411):

- **Natureza declaratória do crédito tributário**

Parte do entendimento da função do lançamento tributário como natureza declaratória, não possuindo o lançamento a capacidade de criar, modificar ou extinguir direitos, mas sim declarar o direito anterior consubstanciado na obrigação tributária.

- **Natureza constitutiva do lançamento tributário**

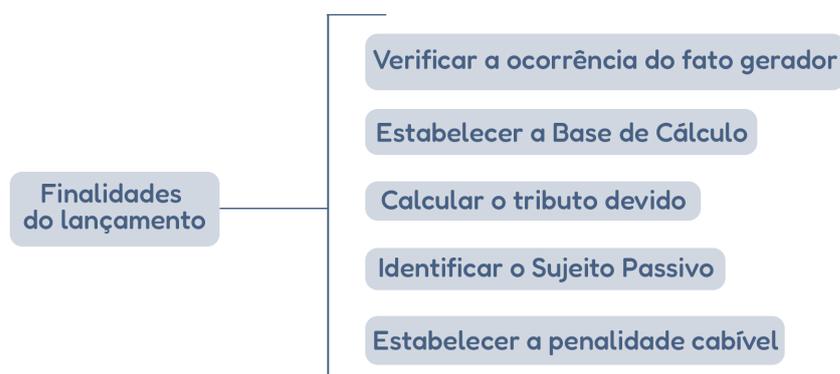
Posição preconizada no artº 142 do CTN. Nada surge com o fato gerador, sequer a obrigação tributária.

Para essa corrente, apenas o lançamento faz nascer a obrigação e o crédito tributário correspondente. Portanto, antes do lançamento, a Fazenda Pública tem apenas interesse, mas não tem direito algum.

- **Natureza híbrida: constitutiva do crédito e declaratória do lançamento**

Entende que o lançamento tem natureza declaratória da obrigação e constitutiva do crédito. O fato gerador faz nascer a obrigação tributária, e o lançamento faz surgir o crédito tributário. A teoria mista separa obrigação e crédito, porque eles surgem em momentos distintos. Logo, a obrigação nasce junto com o crédito tributário, no momento do lançamento.

3.2. Finalidades do lançamento



3.3. Retenção de ISSQN pela prefeitura

A retenção do ISS será realizada nos 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 116/03, nos casos em que os serviços são prestados em local diferente (outro município) do estabelecimento prestador (sede, filial, escritório).

Conforme artigo 3º da Lei Complementar 116 de 31/07/2003, incisos de I a XXII, o ISS deve ser recolhido no local da prestação do serviço, independentemente do local do estabelecimento do prestador de serviço (sede, filial, escritório). Portanto, o ISS deve ser retido nas seguintes situações:

- **Do estabelecimento tomador ou do intermediário do serviço.**

O tomador de serviço é a pessoa jurídica que contrata o serviço permanentemente em suas dependências, ou seja, o serviço é contratado para ser prestado diariamente, todos os dias do mês, uma terceirização da atividade junto a contratante, nesse caso, o ISS é devido no local da prestação do serviço.

O que não ocorre quando, por exemplo, o prestador de serviço é contratado pela empresa para fazer a manutenção das máquinas no estabelecimento contratante, o qual vem periodicamente ou quando chamado, e se desloca do seu estabelecimento para prestar o serviço, não se caracterizando o contratante como tomador de serviço. Nesse caso, o ISS é devido no estabelecimento do prestador de serviço, mesmo que seja em outro município, bem como não é devida qualquer retenção do ISS no município em que é realizado o serviço.

- Na instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas (item 3.05).
- Na execução da obra:
 - por administração, empreitada ou subempreitada de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem, irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem, instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (item 7.02);
 - no acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo (item 7.19);
 - Na demolição (item 7.04);
- Nas edificações em geral de estradas, pontes, portos e congêneres (item 7.05);
- Na execução de varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer (item 7.09);
- Na execução de Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres (item 7.10);
- Na execução de decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores (item 7.11);
- No controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos (item 7.12);
- No florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres (item 7.16);
- Na execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres (item 7.17);
- Na limpeza e dragagem (item 7.18);
- Nos serviços onde o bem estiver guardado ou estacionado (item 11.01);
- Dos bens ou do domicílio das pessoas vigiadas (item 11.02);
- Do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem (item 11.04);
- Execução dos serviços de lazer, diversão, lazer, entretenimento e congêneres (subitem do item 12, exceto subitem 12.13);
- Do município onde está sendo executado o transporte (item 16.01);
- Do estabelecimento tomador da mão de obra ou na falta de estabelecimento onde ele estiver domiciliado, nos serviços descritos pelo subitem 17.05 (fornecimento de mão

de obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados e trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviços);

- Da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração (item 17.10);

- Do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário (item 20);

- No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.4, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão de ferrovia e rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos e locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

- No caso dos serviços a que se refere o item 22.01 da lista de serviços (pedágio e serviço de conservação das rodovias), considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

- Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Nas demais prestações de serviços, não relacionadas nos itens 01 a 22, artigo 3º da LC 116/2003, 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, etc).

4. Intercorrências do crédito tributário

As intercorrências do crédito tributário são chamadas por Rui Barbosa Nogueira (1995, p. 292), em seu livro *Curso de Direito Tributário*, de “vicissitudes do crédito tributário”. Isso quer dizer que são peculiaridades ou singularidades do crédito tributário. São três as vicissitudes do crédito tributário:



- Suspensão da exigibilidade do crédito tributário;
- Extinção do crédito tributário;
- Exclusão do crédito tributário.

5. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão no art. 151 do CTN. Art. 151 CTN. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I. moratória;

II. o depósito do seu montante integral;

III. as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV. a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V. a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI. o parcelamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

5.1. Moratória

É a modalidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário na qual a lei outorga ao sujeito passivo a postergação da data do vencimento do crédito tributário.

Quando a moratória for aplicada, será indispensável que o sujeito passivo cumpra as obrigações relacionadas à aceitação desse instituto. Mas, se não for cumprida, ocorrerá a cobrança do tributo.

5.2. Depósito do montante integral

O contribuinte tem o direito subjetivo de depositar o montante integral do crédito tributário, com o objetivo de suspender a sua exigibilidade. Esse depósito pode ser judicial ou administrativo, embora as possibilidades de fazer o depósito na esfera administrativa sejam restritas. O mais comum é o depósito no processo judicial, que pode ser feito nos autos de qualquer ação.

O juiz não pode negar o depósito e a Fazenda Pública, também não. A não ser que haja abuso do direito de depositar, porque o depósito é para ser discutido, ou seja, não é para ser realizado de qualquer maneira, mas sim quando se quer discutir a legalidade do crédito tributário. Como disposto na Súmula 112 do STJ, esse depósito deve ser integral e em dinheiro.

5.3. Recursos e reclamações

Recursos e reclamações são todos os meios possíveis e legais para impugnar as exigências no processo administrativo fiscal. A Fazenda Pública tem a prerrogativa de elaborar a certidão de dívida ativa.

Para fazer esse título executivo, a Fazenda necessita assegurar um procedimento que possa garantir o contraditório e a amplo direito de defesa. Todos os atos realizados pelo sujeito passivo da obrigação tributária vão acarretar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, na forma da lei reguladora de cada processo administrativo fiscal.

O efeito suspensivo deve constar na lei do processo tributário administrativo fiscal, ou seja, é a lei do processo administrativo que tem de discriminar se o recurso tem ou não efeito suspensivo.

5.4. Liminar em mandado de segurança e liminar ou tutela antecipada

Os incisos IV e V, do art. 151 do CTN, estabelecem as hipóteses de liminar em mandado de segurança e liminar em tutela antecipada em qualquer outro procedimento.

Um dos requisitos para a concessão da medida liminar em mandado de segurança é o *Fumus boni iuris*, que é a plausibilidade da alegação contida na inicial. Há uma fumaça de bom direito quando o magistrado verifica, sem entrar no mérito da questão, que há possibilidade de serem verdadeiras as alegações na peça processual.

O outro requisito é o *Periculum in mora*, que é o risco de lesão irreparável ou de difícil reparação ao direito do impetrante, enquanto aguarda o julgamento do mérito.

A função da medida liminar é assecuratória, é cautelar, não satisfaz o desejo do processo definitivamente. No Direito Tributário, é fácil perceber isso, porque a liminar não

extingue o crédito; apenas o suspende. Contudo, a tutela antecipada não é assecuratória, o magistrado vai conceder aquilo que o impetrante está requerendo no mérito, antecipando os efeitos da sentença.

No Direito Tributário, a tutela antecipada tem efeito idêntico ao de uma liminar, a suspensão do crédito tributário.

5.5. Parcelamento

A natureza jurídica do parcelamento no direito privado é uma nova forma de extinção da relação obrigacional, ou seja, é uma forma diferida de pagamento.

No Direito Tributário, o parcelamento é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e deveria aparecer como uma das causas de extinção do crédito tributário, preconizado no art. 156 do CTN. Entretanto, ele aparece no art. 151 do CTN, pois se o sujeito passivo da relação jurídica tributária deixar de pagar, o fisco promoverá a cobrança, mas enquanto o contribuinte estiver pagando, o fisco não poderá exigir o crédito tributário.

6. Extinção do crédito tributário

Durante o ciclo de positivação do processo tributário, existem ocasiões que podem fazer com que o fisco não receba o valor que anteriormente já havia programado, conforme regras prescritas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

No geral, observamos que a obrigação só se tornará exigível após o lançamento tributário e que esse lançamento pode ser alterado identificando suas principais consequências. Desta forma, observar o momento da extinção do crédito tributário é muito importante, como, por exemplo, a prescrição ou, até mesmo a perda do prazo para o Fisco lançar o tributo, decadência.

As causas da extinção do crédito tributário estão previstas no art. 156 do CTN e são examinadas detalhadamente nos subitens seguintes.

6.1. Pagamento, pagamento antecipado e homologação do pagamento

O pagamento é a forma mais comum de extinção do crédito tributário. É a prestação que o devedor ou um terceiro por ele, ao credor, da importância pecuniária correspondente ao débito do tributo.

6.2. Compensação

Essa modalidade de extinção do crédito tributário encontra-se disciplinada no art. 170 do CTN e está definida no art. 368 do Código Civil de 2002 (CC/2002), que afirma: “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações se extinguem, até onde se compensarem”.

Quatro requisitos são considerados como necessários à compensação:



6.3. Transação

Transação é o instituto mediante o qual, por concessões mútuas, credor e devedor põem fim ao litígio — judicial ou administrativo —, extinguindo a relação jurídica. Está preconizada no art. 156, III, c/c o art. 171, ambos do CTN. Sendo admissível, portanto, em matéria tributária.

A lei autorizadora da transação indica a autoridade competente para efetivá-la, em cada caso, conforme artgo 171, parágrafo único, do CTN. O artgo 4º, § 2º do Projeto de Lei nº 5.082/2009 afirma que as transações previamente aprovadas pela Câmara Geral de Transação e Conciliação da Fazenda Nacional — CGTC — podem ser formalizadas por procuradores da Fazenda Nacional, expressamente designados pelo procurador-geral da Fazenda Nacional.

O princípio da indisponibilidade dos bens públicos impõe que seja necessária a previsão normativa para que a autoridade competente possa entrar no regime de concessões mútuas, que é a essência da transação.

Os sujeitos do vínculo, fisco e contribuinte/responsável concordam em abrir mão de parcela de seus direitos, chegando a um denominador comum. Teoricamente, interessante para as duas partes, isso propicia o desaparecimento simultâneo do direito subjetivo e do dever jurídico correlato.

6.4. Remissão

A remissão está prevista no art. 156, IV c/c 172, CTN, e 150, § 6º, CF/1988. Trata-se de perdão total da dívida do sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária, e suas causas estão indicadas no art. 172 do CTN.

Art. 172, CTN. A lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário, atendendo:

- I - à situação econômica do sujeito passivo;
- II - ao erro ou ignorância excusáveis do sujeito passivo, quanto à matéria de fato;
- III - à diminuta importância do crédito tributário;
- IV - a considerações de equidade, em relação às características pessoais ou materiais do caso;



Não podemos confundir remissão com remição. **Remissão** é o perdão total dos tributos, conforme mencionamos anteriormente. **Remição** refere-se ao resgate, à quitação. Está preconizada nos artigos 826 e 876, ambos do Código de Processo Civil (CPC).

Os artigos 826 e 876 do CPC, que se referem à modalidade remição, facultam ao executado, em qualquer momento antes da adjudicação ou alienação dos bens, remir a execução que lhe recai, pagando ou consignando o valor atualizado da dívida, acrescidos de juros legais, mais as custas processuais e os honorários do advogado. A remição também pode ser entendida como sub-rogação do bem penhorado pelo seu equivalente em dinheiro, fazendo-se o resgate do bem apreendido judicialmente por terceiro que possua laço de consanguinidade com o devedor ou seu cônjuge.

Art. 826, CPC. Antes de adjudicados ou alienados os bens, o executado pode, a todo tempo, remir a execução, pagando ou consignando a importância atualizada da dívida, acrescida de juros, custas e honorários advocatícios.

(...)

Art. 876, CPC. É lícito ao exequente, oferecendo preço não inferior ao da avaliação, requerer que lhe sejam adjudicados os bens penhorados.

§ 1º Requerida a adjudicação, o executado será intimado do pedido:

I - pelo Diário da Justiça, na pessoa de seu advogado constituído nos autos;

II - por carta com aviso de recebimento, quando representado pela defensoria pública, ou quando não tiver procurador constituído nos autos;

III - por meio eletrônico, quando, sendo o caso do § 1º do art. 246, não tiver procurador constituído nos autos.

§ 2º Considera-se realizada a intimação quando o executado houver mudado de endereço, sem prévia comunicação ao juízo, observado o disposto no art. 274, parágrafo único.

§ 3º Se o executado, citado por edital, não tiver procurador constituído nos autos, é dispensável a intimação prevista no § 1º.

§ 4º Se o valor do crédito for:

I - inferior ao dos bens, o requerente da adjudicação depositará de imediato a diferença, que ficará à disposição do executado;

II - superior ao dos bens, a execução prosseguirá pelo saldo remanescente.

§ 5º Idêntico direito pode ser exercido por aqueles indicados no art. 889, incisos II a VIII, pelos credores concorrentes que hajam penhorado o mesmo bem, pelo cônjuge, pelo companheiro, pelos descendentes ou pelos ascendentes do executado.

§ 6º Se houver mais de um pretendente, proceder-se-á a licitação entre eles, tendo preferência, em caso de igualdade de oferta, o cônjuge, o companheiro, o descendente ou o ascendente, nessa ordem.

§ 7º No caso de penhora de quota social ou de ação de sociedade anônima fechada, realizada em favor de exequente alheio à sociedade, esta será intimada, ficando responsável por informar aos sócios a ocorrência da penhora, assegurando-se a estes a preferência.

Vale ressaltar ainda que a remissão diferencia-se da anista. Esta alcança somente as penalidades da isenção, que ocorre antes do fato gerador e abrange apenas as multas, os juros e a correção monetária.

6.5. Prescrição e decadência

Embora diferentes, os conceitos de prescrição e decadência são facilmente confundidos. São, ambas, situações temporais.

São conceitos amplamente confundidos, pois ambos lidam com a questão do direito no tempo, uma vez que o exercício de um direito não pode ficar pendente de forma indefinida no tempo. Do contrário, a própria segurança da ordem jurídica restaria comprometida. E, afinal de contas, “o direito não socorre aos que dormem”.

Conforme o art. 189 do Código Civil: “violado o direito, nasce para o titular a pretensão, a qual se extingue, pela **prescrição**, nos prazos a que aludem os arts. 205 e 206”.



Prescrição: conseqüentemente, é a perda de pretensão da reparação do direito violado por inércia do titular do direito no prazo legal.

Já a decadência é a perda de um direito potestativo pela inércia de seu titular. Assim, temos:

- **Decadência tributária** - consiste na perda do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo; isto é, na perda de constituir o seu crédito por meio do lançamento.
- **Prescrição tributária** - é a perda do direito de a Fazenda cobrar judicialmente o seu crédito.

Como saber se o sujeito passivo está diante de um prazo prescricional ou de um prazo decadencial em matéria tributária?



A decadência é o lapso temporal que se dá entre a realização do fato gerador e a formalização do crédito tributário, o lançamento. A prescrição é o lapso temporal vislumbrado após a formalização do crédito tributário. Se a Fazenda não promover a cobrança no prazo de cinco anos imediatamente posterior à notificação, será caso de prescrição.

- **Decadência** - O instituto da decadência está preconizado nos arts. 173 e 174 do CTN.

Art. 173, CTN. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

- I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
- II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174, CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

- I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Resolução dada pela Lcp nº 118, de 2005);
- II - pelo protesto judicial;
- III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

- **Prescrição** - A prescrição tributária encontra-se regulada no art. 174 do CTN.

Art. 174, CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

- I - pela citação pessoal feita ao devedor;
- II - pelo protesto judicial;

- III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
- IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

6.6. Conversão do depósito em renda

É a transformação do depósito do montante integral anteriormente efetuado em propriedade da Fazenda Pública, quando o contribuinte tiver perdido a discussão administrativa ou judicial, conforme o art. 156, VI, CTN.

6.7. Consignação em pagamento

O artgo 164 do CTN lista três hipóteses de consignação em pagamento, mas discute-se se esse rol é taxativo.

Art. 164 CTN. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

- I. de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
- II. de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal;
- III. de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

6.8. Decisão administrativa irreformável

É aquela em que não cabe mais recurso por parte da Fazenda Pública. Alguns doutrinadores dizem que, de acordo com o artgo 164 do CTN, a Fazenda Pública não pode ingressar em juízo para discutir o crédito tributário, em razão da coisa julgada administrativamente.

6.9. Decisão judicial transitada em julgado

Decisão judicial transitada em julgado é o último pronunciamento emitido pelo judiciário. Tendo a coisa julgada, em regra, efeito absoluto e conforme art. 5º, XXXVI, CF/1988, a lei não poderá alterá-la.

Exceção a essa questão, parte da doutrina e o STF estão chamando de relativização da coisa julgada em matéria tributária, que se dará em duas oportunidades:

- ação rescisória, art. 928, Novo Código de Processo Civil (NCPC/2015).
- ação direta de inconstitucionalidade, Adin, Lei 9.898/1999.

7. Dação em pagamento

Para essa hipótese, é preciso que haja lei específica (estadual ou municipal) que permita ao contribuinte extinguir o seu crédito tributário por meio da entrega de imóvel. Essa lei deve estabelecer a forma como a dação vai ocorrer, qual tipo de imóvel será aceito e a forma da avaliação, dentre os elementos indispensáveis para o estabelecimento desse contrato.

8. Confusão

Há outra causa de extinção do crédito tributário que não está prevista no artigo 156 do CTN, que é a confusão. O instituto da confusão, típico do Direito Civil, está previsto nos artigos 381 ao 384 do Código Civil. Esse instituto consiste no fato de uma pessoa ostentar, ao mesmo tempo, as qualidades de credora e devedora do mesmo crédito.

Para a doutrina e jurisprudência dominantes, na desapropriação, assim como no usucapião, a aquisição do bem é feita de forma originária, e somente haverá a sucessão quando o modo de aquisição for derivado. Por isso, quando houver a aquisição pela desapropriação, não há que se falar em confusão para com os débitos havidos anteriormente ao ato expropriatório.

Na prática, a Fazenda Pública abate os débitos de IPTU do valor a ser indenizado ao proprietário expropriado, caracterizando uma compensação.

Um exemplo prático é a herança jacente, que é uma forma de aquisição derivada. Nesse caso, sendo declarada a vacância da herança, esta será transferida para o município.

9. Exclusão do crédito tributário

Excluir o crédito tributário é excluir a possibilidade de nascer a obrigação tributária. As hipóteses de exclusão do crédito tributário estão contidas no artigo 175 do CTN.

Art. 175, CTN. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anista.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.

Existem duas hipóteses de exclusão do crédito tributário – isenção, instituto jurídico previsto no art. 175, I, CTN, e anista, prevista no art. 180, CTN, que é o perdão legal da infração ainda não convertida em crédito tributário, ou ainda, o perdão legal da infração ou dos acréscimos e penalidades dela decorrentes.

10. Imunidade tributária

A imunidade tributária ocorre quando a Constituição, ao realizar a repartição de competência, coloca fora do campo tributário certos bens, pessoas, patrimônios ou serviços.

Na imunidade, como na não-incidência, não há fato gerador. Isso porque a lei não descreva o fato como hipótese legal, mas sim porque a Constituição não permite que se encontre nos acontecimentos características de fato gerador de obrigação principal.

Alguns estudiosos dizem que a imunidade é uma hipótese de não-incidência prescrita na Constituição (não-incidência qualificada).

Conclusão

Chegamos ao final Módulo 3. Neste módulo, analisamos as modalidades de constituição do crédito tributário, o lançamento tributário, bem como as modalidades de sua extinção.

Agora vamos com força rumo ao último módulo desta disciplina, o Módulo 4.

Unidade 4: Gestão e administração tributária

1. Introdução

Neste último módulo, veremos que a fiscalização tributária é vislumbrada com ferramenta de identificar o cumprimento ou o descumprimento das obrigações tributárias, ao invés de assumi-la como instrumento de coerção.

Estudaremos também a questão da Dívida Ativa, fase da cobrança judicial dos tributos exequíveis que consideramos meio fundamental para a administração tributária garantir sua receita. Analisaremos a respeito de como deve ser a administração municipal, do ponto de vista do planejamento tributário e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN –, a principal fonte de receita própria municipal. Por fim, serão apresentados os principais aspectos da Certidão Negativa de Débitos do sujeito passivo relacionado ao tributo de um período.

Bons estudos!

2. Fiscalização tributária

o art. 30, III, da Constituição Federal de 1988, estabelece a atribuição conferida aos municípios de fiscalizar tributos, instituí-los e arrecadá-los.

Art. 30, CF/1988. Compete aos municípios:

[...] III - instituir e arrecadar os tributos de sua competência, bem como aplicar suas rendas, sem prejuízo da obrigatoriedade de prestar contas e publicar balancetes nos prazos fixados em lei.

Nessa esteira, outro dispositivo legal que alicerça o poder de fiscalização é o 194 do CTN:

Art. 194, CTN. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

• A legislação e o poder de fiscalização

Independentemente de existir a obrigação principal, o poder de fiscalizar sobrepõe à condição do sujeito. Dessa forma, o sujeito mesmo estando na condição de isento, imune, sem que tenha praticado o fato gerador, seja pessoa física ou jurídica, estará sujeito à fiscalização.

Entretanto, esse poder fiscalizatório das autoridades municipais deve ser balizado por garantias, as quais passamos a analisar:

2.1. Sigilo comercial

O sigilo empresarial é garantido no Código Civil. Entretanto, as operações comerciais não estão protegidas pelo sigilo na hipótese de atuação da autoridade tributária, pela óbvia ineficiência da fiscalização, caso assim não fosse. O sujeito passivo deve guardar em boa ordem e zelo toda a documentação comprobatória das operações fiscais até a prescrição, o que, em geral, acontece no prazo de 5 anos.

O art. 195 do CTN, estabelece a regra geral no tocante à guarda dos documentos empresariais:

Art. 195, CTN. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exhibi-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refrão.

A Súmula 439 do STF, referente ao tema, reafirma que:

estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação.

É importante ressaltarmos dois pontos:

- o contribuinte deverá apresentar, além dos livros, toda a documentação, a qual tenha dado suporte à sua escrituração; e
- o poder de fiscalização fica limitado a “exame aos pontos objeto da investigação”, conforme Súmula 439, o STF.

Afirma Paulsen (2012, p. 141) que:

O parágrafo único do art. 195 CTN determina que o contribuinte preserve os livros de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refram. Dentre esses livros, estão o Livro Diário, em que é escriturada a posição diária de cada uma das contas contábeis, com seus respectivos saldos; o Livro Razão, utilizado para resumir ou totalizar, por conta ou subconta os lançamentos efetuados no Livro Diário, e o LALUR, livro de apuração do lucro real.

Todo e qualquer procedimento fiscalizatório tem prazos que variam de acordo com as características adotadas pelo ente federado, e é necessário que se documente o seu início.



O documento no qual se lavra o início da diligência fiscalizatória é denominado Termo de Fiscalização ou Termo de Início de Ação Fiscal (TIAF).

Em relação ao instituto denominado “denúncia espontânea”, é imperioso ressaltar que não se aplica a partir da abertura do termo de fiscalização, salvo dispositivo de lei em contrário, uma vez que o procedimento fiscalizatório já se iniciou para verificação de irregularidade. Vamos ver o que diz o art. 196 do CTN:

Art. 196, CTN. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará à pessoa sujeita à fiscalização cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Além de prontamente informar ao fisco todos os fatos geradores da obrigação tributária praticados, é dever da pessoa que está sendo fiscalizada, colaborar com a fiscalização.

• Informação de atos praticados por terceiros

No art. 197 CTN, estão determinados quais são aqueles obrigados a prestarem informações sobre atos praticados por terceiros:

Art. 197, CTN. Mediante intimação escrita, são obrigados a prestar à autoridade administrativa todas as informações de que disponham com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros:

- I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;
- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais instituições financeiras;
- III - as empresas de administração de bens;
- IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
- V - os inventariantes;
- VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
- VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Parágrafo único. A obrigação prevista neste artigo não abrange a prestação de informações quanto a fatos sobre os quais o informante esteja legalmente obrigado a observar sigilo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão.

Notem que a relação apresentada no art. 197 não é taxativa. O inciso VII, abre a possibilidade de o legislador exigir a apresentação de informações por parte de outras entidades, resguardando o sigilo profissional. Perceba que os bancos estão incluídos, e este artigo não foi inserido na Lei Complementar nº 105/2001, que dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras, e nem pela Lei Complementar nº 104/2001, que altera dispositivos do CTN que tratam do assunto.

2.2. Sigilo bancário

Para o CTN, nunca houve sigilo bancário. O art. 97, inciso II, já determinava aos bancos o dever de prestar à autoridade administrativa todas as informações de que dispusessem com relação aos bens, negócios ou atividades de terceiros. O Supremo Tribunal Federal (STF) considerava que a quebra do sigilo bancário pela autoridade administrativa, por solicitação administrativa, violava o direito à intimidade previsto no artigo 5º da CF/1988. O STF a considerava uma inconstitucionalidade, que é o caso do Recurso Extraordinário nº 389.808 de dezembro de 2010.

A doutrina, no entanto, entende que nunca houve violação e que o direito à intimidade nada tem a ver com movimentação financeira. Direito à intimidade está relacionado a quem recebeu e a quem passou o cheque. Assim, quebrar o sigilo bancário de determinado indivíduo para verificar se ele gastou cheque no hotel ou no florista é violar sua intimidade. Mas cruzar dados dos contribuintes com dados do Imposto de Renda não é violar a intimidade; é uma informação de interesse da sociedade.

Há uma regra vinculada aos direitos fundamentais que exige que o sigilo bancário seja quebrado pela autoridade judiciária.



Há países que consagram um rol de direitos individuais, inclusive o direito à intimidade, que associa sigilo bancário à intimidade. No direito positivo de cada país, há regras que dizem que quem pode quebrar sigilo bancário é a autoridade judiciária, a autoridade administrativa ou o Ministério Público. Isso quer dizer que a quebra do sigilo bancário é uma ação infraconstitucional, que não está vinculada, como quer o STF, à cláusula pétrea da intimidade.

O §4º do artigo 1º da Lei Complementar nº 105/2001 diz que a quebra do sigilo bancário pode ser decretada quando necessária para a apuração de qualquer ilícito, em qualquer fase do inquérito ou processo judicial, especialmente nos crimes relacionados nos nove incisos contidos no artigo 197 do CTN. O inciso VII fala sobre o crime contra a ordem tributária e a previdência social.

Na Lei Complementar nº 105/2001, verificamos que somente as pessoas que praticassem os crimes previstos nos incisos do artigo 197 do CTN seriam objeto da quebra do sigilo bancário.

Contudo, observe com atenção o *caput* do artigo 5º da Lei Complementar nº 105/2001:

Art. 5º, LC nº 105/2001. O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

A quebra do sigilo bancário vale para todo o Brasil, porque a lei autoriza o Poder Executivo a determinar a periodicidade e os limites de valor que devem presidir a informação dos bancos ao fisco. Esse ato é aplicado não só para os praticantes dos crimes previstos em lei, pois quando se trata de crime contra a ordem tributária, refere-se a qualquer pessoa que auferiu renda e não a declarou, como o crime de sonegação fiscal.

Aliada a essa disposição, em que todos os países de forma mais ou menos rápida estão assimilando a questão da quebra do sigilo bancário e da introdução das cláusulas antieli-

sivas, há também o reforço à proteção do direito do contribuinte que, no Brasil, culminou com o surgimento do Código de Proteção ao Contribuinte – Projeto de Lei nº 2.557/2011.



A quebra do sigilo bancário está prevista na Lei Complementar nº 105/2001; as cláusulas antielisivas estão dispostas na Lei Complementar nº 104/2001, e o Código de Proteção ao Contribuinte (Projeto de Lei Complementar nº 2.557/2011), no Congresso.

2.3. Sigilo profissional

O sigilo profissional, previsto por lei, obriga profissionais, como médicos, sacerdotes, advogados, psicólogos e outras profissões, a guardar sigilo sobre as informações que obtiverem no exercício de suas funções. Essas informações não podem ser exigidas pelo fisco.

Art. 5º, LC nº 105/2001 [...] Parágrafo único. O resultado dos exames, as informações e os documentos a que se refere este artigo serão conservados em sigilo, observada a legislação tributária.

Imagine se a Receita intimasse o advogado de um contribuinte a prestar declarações sobre seu cliente. A profissão de advogado estaria acabada!

Houve tentativa de enquadrar o banco na mesma situação, como sigilo profissional, mas esse sigilo está relacionado à pessoa física, ao profissional, e não às empresas, até porque essa interpretação estaria contradizendo o próprio inciso II do art. 5º, da Lei Complementar nº 105/2001.

O STF, em 2010, manteve a posição de que o acesso às movimentações financeiras dependeria de ordem judicial, ou seja, de que estaria sob reserva de jurisdição.

2.4. Sigilo Fiscal

A Constituição não consagra, expressamente, o direito ao sigilo fiscal. Este, espécie do gênero sigilo, ampara-se na inviolabilidade do direito à vida privada e à intimidade das pessoas, direitos fundamentais dos cidadãos, constitucionalmente garantidos no inciso X do art. 5º, da Carta Magna, conforme se reproduz:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito à indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

Ainda em relação à Constituição, merece atenção o § 1º do art. 145, que impõe à atuação da administração tributária o respeito aos direitos individuais do contribuinte e aos termos da lei:

Art. 145. A União, os estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir os seguintes tributos:

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte." (os destaques não constam do original)

O sigilo fiscal, portanto, em que pese não estar expresso na Constituição Federal, fundamenta-se e surge como desdobramento dos direitos constitucionais à inviolabilidade da intimidade e da vida privada, tanto das pessoas físicas quanto das pessoas jurídicas, impedindo a administração tributária de divulgar informações fiscais de contribuintes e terceiros.

Dando continuidade ao procedimento de fiscalização, vamos analisar o art. 198 do CTN:

Art. 198, CTN. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades.

§ 1º Excetuam-se do disposto neste artigo, além dos casos previstos no art. 199, os seguintes:

I – requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;

II – solicitações de autoridade administrativa no interesse da Administração Pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa.

Esse dispositivo determina que a Fazenda tem o dever de guardar sigilo sobre as informações que obtiver.

• Exceções ao sigilo fiscal

Importante ressaltar que o sigilo fiscal não é absoluto, sendo permitida a transferência de informações protegidas em casos excepcionais previstos em lei. Essa relatividade do sigilo fiscal, necessária para permitir eficaz atuação do Estado, não raro acarreta dúvidas por ocasião da análise de pedido de informação e da definição quanto ao cabimento, ou não, do pedido.

Das exceções à regra do sigilo fiscal, destacam-se:

- a) requisição de autoridade judiciária no interesse da justiça;
- b) solicitação de autoridade administrativa no interesse da administração pública, desde que seja comprovada a instauração regular de processo administrativo, no órgão ou na entidade respectiva, com o objetivo de investigar o sujeito passivo a que se refere a informação, por prática de infração administrativa;
- c) assistência mútua entre as Fazendas Públicas;
- d) requisição do Ministério Público da União (MPU);
- e) requisição de Comissão Parlamentar de Inquérito do Congresso Nacional (CPMI), do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados (CPI).



Qual é o tipo de sigilo a que o art. 199 do CTN se refere? É o sigilo fiscal ou o sigilo funcional? A maior parte da doutrina entende que é o fiscal. Há professores que compreendem que é o sigilo funcional, embora muitas vezes utilizado com o mesmo sentido. O fato é que o agente deve manter sigilo sobre o próprio tributo apurado.

O sigilo bancário é aquele que as instituições financeiras devem manter sobre as contas de seus clientes – Lei nº 4.595/1964, art. 38, com as alterações da LC nº 105/2001. O sigilo fiscal é aquele que o fisco deve manter sobre a vida econômica dos contribuintes – art. 198 e 199 do CTN.

3. Gestão do Imposto Predial e Territorial Urbano

O Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) 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, e cuja base de cálculo é o valor venal do imóvel, que consiste no preço que ele alcançará para compra e venda, à vista, segundo as condições usuais do mercado, conforme o art. 33 do CTN:

Art. 33, CTN. A base do cálculo do imposto é o valor do imóvel.

Parágrafo único. Na determinação da base de cálculo, não se considera o valor dos bens móveis mantados, em caráter permanente ou temporário, no imóvel, para efeito de sua utilização, exploração, aformoseamento ou comodidade.

Nessa esteira, o valor venal do IPTU será calculado por meio de avaliação imobiliária dos imóveis localizados no município. Para tanto, o instrumento mais eficaz para compor a base de cálculo do imposto é a Planta Genérica de Valores (PGV), que deverá ser instituída por lei pelo ente municipal, respeitando critérios prescritos na Portaria nº 511/2009, do Ministério das Cidades.

É importante também que seja realizada a atualização monetária da base de cálculo dos valores dos imóveis, o que não deve ser confundido com majoração de tributo.

Essa atualização deve ser seguida pelos índices oficiais como IPCA, IPCA-E, IGP, IGPM, etc. Outro importante instrumento de gestão do IPTU é a organização do cadastro imobiliário dos sujeitos passivos, isto é, realizar o recadastramento dos imóveis municipais.

É preciso que o município tenha alíquotas progressivas para atingir a função social da propriedade urbana, conforme o art. 182 da CF/1988:

Art. 182, CF. A política de desenvolvimento urbano, executada pelo Poder Público municipal, conforme diretrizes gerais fixadas em lei, tem por objetivo ordenar o pleno desenvolvimento das funções sociais da cidade e garantir o bem-estar de seus habitantes.

§ 1º O plano diretor, aprovado pela Câmara Municipal, obrigatório para cidades com mais de vinte mil habitantes, é o instrumento básico da política de desenvolvimento e de expansão urbana.

§ 2º A propriedade urbana cumpre sua função social quando atende às exigências fundamentais de ordenação da cidade expressas no plano diretor.

§ 3º As desapropriações de imóveis urbanos serão feitas com prévia e justa indenização em dinheiro.

§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

Por fim, os procedimentos que podem ser observados pelo gestor municipal são os que estão no art. 7º da Lei nº 10.257/ 2001 – Estatuto da Cidade –, conforme a seguir:

Art. 7, Lei nº 10.257/2001. Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do *caput* do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos.

§ 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o *caput* do art. 5º desta Lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

§ 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º.

§ 3º É vedada a concessão de isenções ou de amista relativas à tributação progressiva de que trata este artigo.

4. Gestão do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI

Este é outro imposto importante para a gestão tributária do município. Ele está prescrito no art. 156, II, da CF/1988, como imposto sobre transmissão, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Assim como no IPTU, é preciso frisar que, em relação à base de cálculo do ITBI, as municipalidades devem utilizar o maior valor entre o venal e aquele fornecido ou declarado pelo contribuinte.



Quando for verificado que o valor venal está defasado com relação à Planta Genérica de Valores (PGV) e ainda que o valor declarado pelo sujeito passivo da relação jurídica obrigacional tributária for baixo, será necessário que a fiscalização tributária faça uma avaliação do imóvel. Assim, será arbitrado o valor da base de cálculo próxima da realidade do município, para que ele possa ter uma arrecadação eficiente.

Vale lembrar que o art. 148 do CTN autoriza de modo expresso tal arbitramento pela autoridade administrativa tributária.

Art. 148, CTN. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

É preciso, ainda, que a autoridade administrativa tributária apresente suas fundamentações para o procedimento de arbitramento com abertura de processo administrativo tributário, conforme o princípio da motivação.

5. Gestão do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN

Sobre o ISSQN, é preciso informar que houve alteração da Lei Complementar nº 116 de 2003 pela Lei Complementar nº 157/2016, que mudou muito de seus aspectos. Vejamos as principais alterações:

5.1. Ampliação das hipóteses em que o pagamento do ISSQN deve ocorrer em favor do município onde ocorrer a efetiva prestação do serviço (art. 3º, XII, XVI, XIX – LC nº 116):

- florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, acréscidos da reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte, descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas para quaisquer fins e por quaisquer meios (subitem 7.16 – nova redação);
- vigilância, segurança ou monitoramento de pessoas, relativamente aos seus bens e domicílio, acréscidos dos seus semoventes (subitem 11.02 – nova redação);
- transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros, acréscido dos demais serviços de transporte de natureza municipal (subitem 16.01 – nova redação).

5.2. Ampliação dos serviços tributáveis dos subitens 1.03; 1.04; 7.16; 11.02; 13.05; 14.05; 16.01 e 25.05, da lista anexa à LC nº 116/2003:

- processamento, armazenamento ou hospedagem de dados, textos, imagens, vídeos, páginas eletrônicas, aplicativos e sistemas de informação, entre outros formatos, e congêneres;
- elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos, independentemente da arquitetura construtiva da máquina em que o programa será executado, incluindo tablets, smartphones e congêneres;
- florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação, reparação de solo, plantio, silagem, colheita, corte e descascamento de árvores, silvicultura, exploração florestal e dos serviços congêneres indissociáveis da formação, manutenção e colheita de florestas, para quaisquer fins e por quaisquer meios;
- vigilância, segurança ou monitoramento de bens, pessoas e semoventes;

- composição gráfica, inclusive confecção de impressos gráficos, fotocomposição, clichê, zincografia, litografia e fotolitografia, exceto se destinados a posterior operação de comercialização ou industrialização, ainda que incorporados, de qualquer forma, a outra mercadoria que deva ser objeto de posterior circulação, tais como bulas, rótulos, etiquetas, caixas, cartuchos, embalagens e manuais técnicos e de instrução, quando ficarão sujeitos ao ICMS;
- restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, canonização, corte, recorte, plastificação, costura, acabamento, polimento e congêneres de objetos quaisquer;
- serviços de transporte coletivo municipal rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
- traslado inframunicipal e cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos. Inclusão de novos serviços (subitens 1.09, 6.06, 14.14, 16.02, 17.25 e 25.05) submetidos à incidência do ISSQN à lista anexa da LC nº 116/2003:
- disponibilização, sem cessão definitiva, de conteúdos de áudio, vídeo, imagem e texto por meio da internet, respeitada a imunidade de livros, jornais e periódicos (exceto a distribuição de conteúdos pelas prestadoras de Serviço de Acesso Condicionado de que trata a Lei nº 12.485, de 12 de setembro de 2011, sujeita ao ICMS);
- aplicação de tatuagens, *piercings* e congêneres;
- guincho inframunicipal, guindaste e içamento;
- outros serviços de transporte de natureza municipal;
- inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita);
- cessão de uso de espaços em cemitérios para sepultamento.

Art. 2º da LC nº 157/2016 - fixou a alíquota mínima em 2% e vedou a concessão de quaisquer benefícios fiscais que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação desse percentual.

Art. 8º-A 116/2003. A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento). (Incluído pela LC nº 157, de 2016).
 §1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar (Incluído pela LC nº 157, de 2016).

Caso o município ou o Distrito Federal desrespeite a alíquota de 2%, a lei ou o ato normativo será nulo e ainda será classificado como de improbidade administrativa, conforme o art. 8º - A da LC nº 116/03 e o art. 10º- A da LC nº 157/2016, que estão destacados a seguir:

Art. 8º-A [...]

[...]

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em

Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço (Incluído pela LC nº 157, de 2016).

Art. 10-A. Constitui ato de improbidade administrativa qualquer ação ou omissão para conceder, aplicar ou manter benefício financeiro ou tributário contrário ao que dispõem o caput e o § 1º do art. 8º-A da Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

Se houver insistência por parte do ente, o agente perderá a função pública, com suspensão dos direitos políticos de cinco a oito anos e multa civil de até três vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido na forma do art. 12 da Lei nº 8.429/1992:

Art. 12. Independentemente das sanções penais, civis e administrativas previstas na legislação específica, está o responsável pelo ato de improbidade sujeito às seguintes cominações, que podem ser aplicadas isolada ou cumulativamente, de acordo com a gravidade do fato:

[...];

IV - na hipótese prevista no art. 10-A, perda da função pública, suspensão dos direitos políticos de 5 (cinco) a 8 (oito) anos e multa civil de até 3 (três) vezes o valor do benefício financeiro ou tributário concedido.

No que tange à fiscalização tributária, é preciso o monitoramento da arrecadação dos maiores contribuintes, que devem ser identificados e documentados para auxiliar o planejamento tributário.

Como se verifica, existem atividades que podem ser desenvolvidas em todos os municípios visando ao incremento da receita municipal, quais sejam:

- fiscalização das instituições financeiras;
- fiscalização da construção civil;
- análise dos sujeitos passivos inscritos no Simples Nacional;
- fiscalização dos tomadores de serviços da LC nº 116/2003;
- análise de dados das operadoras de cartão de crédito;
- fiscalização dos cartórios;
- retenção de ISSQN pela Prefeitura;
- visto fiscal do ISSQN para o “habite-se” a fim de que ocorra o pagamento prévio do ISSQN para liberação do “habite-se” nas obras;
- fiscalização dos cartórios.

6. Dívida ativa

O ciclo de positivação do crédito tributário apresenta etapas que podem ser retratadas neste fluxograma:



Na inscrição em dívida ativa, o crédito tributário, já definitivamente constituído, permanece em aberto em face da ausência de pagamento pelo sujeito passivo. A matéria é regulada pelos artigos 201 a 204 do CTN, pelo artigo 2º da Lei de Execução Fiscal (LEF – Lei nº 6.830/1980) e pelo artigo 39 da Lei nº 4.320/1964.

Importante frisar que, antes do crédito tributário ser inscrito em dívida ativa, ele é apenas exigível; no momento em que ocorre a inscrição em dívida ativa é que o crédito tributário se torna exequível, ou seja, o lançamento tributário passou pelo controle de legalidade dos integrantes da administração tributária, podendo ocorrer a cobrança administrativa e judicial.

O art. 2º, §3º, e também que o art. 3º, ambos da Lei nº 6.830/1980 – Lei de Execução Fiscal –, prescrevem sobre o objeto da dívida ativa.

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.

[...]

§ 2º - A Dívida Ativa da Fazenda Pública, compreendendo a tributária e a não tributária, abrange atualização monetária, juros e multa de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato.

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

Parágrafo Único - A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do executado ou de terceiro, a quem aproveite.

O *Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público*, aprovado pela portaria conjunta da STN/ SOF nº 02, de 22 de dezembro de 2016, e pela Portaria da STN nº 840, de 21 de dezembro de 2016, define a dívida ativa:

Dívida Ativa é o conjunto de créditos tributários e não tributários em favor da Fazenda Pública, não recebidos no prazo para pagamento definido em lei ou em decisão proferida em processo regular, inscrito pelo órgão ou entidade competente, após apuração de certeza e liquidez. É uma fonte potencial de fluxos de caixa e é reconhecida contabilmente no ato. Não se confunde com a dívida pública, uma vez que esta representa as obrigações do ente público com terceiros e é reconhecida contabilmente no passivo.



Para se aprofundar nesse assunto, recomendamos a leitura do Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP), 8ª edição, 2019, p. 467. Ele Está disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/695350/CPU_MCASP+8%-C2%AA%20ed+-+publica%C3%A7%C3%A3o_com+capa_2vs/4b3db821-e4f9-43f8-8064-04f5d778c9f6 (link quebrado)

Em tese, a dívida ativa é toda aquela em que o Estado é credor. Mas, no direito positivo, é a aquela inscrita na repartição competente, a qual é sempre o órgão jurídico de cada ente:

- no município é a procuradoria do município;
- no estado é a procuradoria do estado;
- na União é a procuradoria da Fazenda Nacional;

- nas autarquias, são as procuradorias autárquicas, como a do INSS, especialmente no caso das contribuições previdenciárias.

6.1. Dívida ativa: cobrança amigável e judicial

A cobrança da dívida ativa pode ser realizada de duas maneiras:

- judicialmente, quando é realizada pela procuradoria do município; e
- amigavelmente, conduzida pela secretaria de fazenda. Em municípios de menor porte e com menor infraestrutura, a dívida ativa, geralmente, está vinculada à secretaria de fazenda municipal.

Quanto à dívida ativa, é recomendável que o mesmo órgão que realiza a cobrança judicial, faça também toda a gestão administrativa dos processos, cabendo apenas ao órgão fazendário enviar a listagem com todas as informações necessárias à realização da inscrição em dívida ativa.

6.2. Inscrição em dívida ativa

O procedimento de inscrição em dívida ativa deve obedecer a legalidade. Isso quer dizer que, mesmo antes da inscrição propriamente dita, deve haver a instauração do processo administrativo próprio com a finalidade de avaliar os requisitos de certeza e liquidez, tendo que identificar CPF ou CNPJ, endereço completo do sujeito passivo, valor da dívida, fundamentação jurídica, etc. É o que determina o art. 2º, §5º da Lei nº 6.830/1980 – Lei de Execução Fiscal:

Art. 2º [...] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos corresponsáveis e, sempre que conhecido, domicílio ou residência de um e de outros;

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida.

O procedimento de inscrição em dívida ativa é importante para a obtenção do título que instrumentaliza a ação de execução fiscal. Para que esse procedimento seja legal, é imperioso que todos os seus requisitos estejam presentes, amparadas pelo princípio do contraditório e da ampla defesa.

A inscrição em dívida ativa não é ato de constituição do crédito tributário. É ato que pressupõe que esse crédito se encontra regular e definitivamente constituído e se tenha esgotado o prazo fixado para seu pagamento.

Após a inscrição em dívida ativa, é necessário que haja a cobrança administrativa desses créditos tributários vencidos e não pagos para buscar efetividade na arrecadação tributária prescrita no art. 11 da Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal):

Art. 11. Constituem requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação.

Parágrafo único. É vedada a realização de transferências voluntárias para o ente que não observe o disposto no caput, no que se refere aos impostos.

A cobrança administrativa deve ser realizada por meio do setor específico, com notificações regulares ao sujeito passivo da relação jurídica tributária. Tal procedimento deve ser acompanhado de controle estatístico de resultado e a construção de indicadores de eficiência.

6.3. Cancelamento de créditos inscritos em dívida ativa

Considerando o que determina o art. 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal, o cancelamento da inscrição de créditos em dívida ativa deve ser tratado de forma extraordinária, considerando que é o pagamento dessa dívida, o procedimento corriqueiro para baixa dessa inscrição.

O procedimento que deve ser seguido pelo gestor em caso de cancelamento do crédito inscrito em dívida ativa é a seguinte:

- I - formalização de processo administrativo que contenha a motivação do fato que autoriza o cancelamento, com a respectiva comprovação documental ou sua indicação;
- II - registro no sistema informatizado de controle da arrecadação do nº do processo e do nome do usuário, de forma que seja possível averiguar os cancelamentos realizados em determinado período de tempo e os usuários que os realizaram;
- III - aprovação expressa da autoridade legalmente designada para autorizar o cancelamento.

Além desse procedimento, pode-se considerar outros que proporcionam maior segurança:

- I - ferramentas exclusivas e individualizadas para cancelamento de créditos tributários para os já inscritos em dívida ativa e os ainda não inscritos (apenas lançados);
- II - bloqueio lógico entre o campo de número de processo da tela de cancelamentos com a lista de processos abertos no sistema de protocolo, de forma a garantir que nenhum usuário possa completar um cancelamento sem a inserção de um número de processo válido;
- III - campo de motivo de preenchimento obrigatório com opções predefinidas com os casos mais comuns, tais como: duplicidade, já quitado em exercício anterior, erro de lançamento, entre outros;
- IV - relatórios gerenciais que possibilitem a discriminação de cada cancelamento realizado em determinado período e por tipo de dívida (lançada, exigível/vencida ou em dívida ativa), contendo dados completos de cada

dívida cancelada, usuário que realizou o cancelamento e número do processo administrativo que o autorizou, de forma a subsidiar o controle interno e a conciliação a ser realizada periodicamente com a contabilidade.”

6.4. Execução fiscal

Depois de inscrito em dívida ativa, é emitida certidão dessa dívida, que é o documento que formaliza sua inclusão no cadastro da dívida ativa. para possa ser encaminhado à execução.

Vejam os que diz o art. 201 do CTN:

Art. 201, CTN. Constitui Dívida Ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

Parágrafo único. A fluência de juros de mora não exclui, para os efeitos deste artigo, a liquidez do crédito.

Em relação ao artigo 201 do CTN, a lei federal dá o prazo de seis meses para o ato de inscrição após o vencimento da obrigação ou da decisão final na esfera administrativa. Por isso, o prazo de 180 dias de suspensão da prescrição. Isto permite uma cobrança amigável na esfera administrativa, antes da execução.

Deve-se ainda observar o art. 203, do CTN, no que se refere à decisão de primeira instância.

Art. 203, CTN. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relato, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

A preocupação que o procurador municipal deve ter em relação à dívida ativa é a mesma que se espera do responsável pela dívida ativa do órgão fazendário, caso seja função da secretaria de Fazenda. A preocupação refere-se também à prescrição e ainda à listagem que deve ser encaminhada à procuradoria dos créditos tributários a ajuizar a tempo da execução fiscal. É possível que ocorra a suspensão ou a interrupção da prescrição, conforme os art. 151 e 174, ambos, do CTN:

Art. 151, CTN. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

Art. 174, CTN. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

Com relação à suspensão, o prazo prescricional para de ser contado no momento do fato em que ocorre a suspensão; volta a ser contado quando o fato deixar de existir, tendo que se levar em conta o prazo já decorrido.

Para completar o estudo dos dispositivos da dívida ativa, vamos analisar o art. 204 do CTN, a seguir transcrito:

Art. 204, CTN. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

Este dispositivo se encontra também prescrito no art. 3º da Lei de Execução Fiscal – Lei nº 6.830/1980 –, que estabelece que a dívida ativa goza de presunção, certeza e liquidez e ainda do efeito de prova pré-constituída.

7. Conclusão

passou tão rápido! Concluimos mais um Módulo e, finalmente, ao final dessa disciplina. Espero que os conhecimentos aqui discutidos possam ser úteis na sua vida profissional. Agradeço muito a Deus pela sabedoria e forço que nos conduziu até aqui e a vocês pelo empenho e compromisso. Sucesso e alegria a todos!!!



Referências

