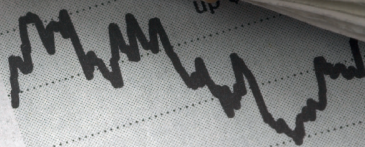


Group Inc

Inc. shares rose
\$33.20 (U.S.)
China selected
ided the
biggest
lear reactor
7. The
object is
3-bill.

SHA



J F M A M J J A S O N D
2006

TREAM

Planejamento tributário

Planejamento tributário

Edilson Reis do Nascimento

Wilson Moisés Paim

Alexandre Mazzoco

© 2016 por Editora e Distribuidora Educacional S.A.
Todos os direitos reservados. Nenhuma parte desta publicação poderá ser reproduzida ou transmitida de qualquer modo ou por qualquer outro meio, eletrônico ou mecânico, incluindo fotocópia, gravação ou qualquer outro tipo de sistema de armazenamento e transmissão de informação, sem prévia autorização, por escrito, da Editora e Distribuidora Educacional S.A.

Presidente
Rodrigo Galindo

Vice-Presidente Acadêmico de Graduação
Mário Ghio Júnior

Conselho Acadêmico
Alberto S. Santana
Ana Lucia Jankovic Barduchi
Camila Cardoso Rotella
Cristiane Lisandra Danna
Danielly Nunes Andrade Noé
Emanuel Santana
Grasiele Aparecida Lourenço
Lidiane Cristina Vivaldini Olo
Paulo Heraldo Costa do Valle
Thatiane Cristina dos Santos de Carvalho Ribeiro

Revisão Técnica
Wilson Moisés Paim

Editorial
Adilson Braga Fontes
André Augusto de Andrade Ramos
Cristiane Lisandra Danna
Diogo Ribeiro Garcia
Emanuel Santana
Erick Silva Griep
Lidiane Cristina Vivaldini Olo

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

Nascimento, Edilson Reis do
N244p Planejamento tributário / Edilson Reis do Nascimento,
Wilson Moisés Paim, Alexandre Mazzoco. – Londrina :
Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2016.
244 p.

ISBN 978-85-8482-591-2

1. Planejamento tributário. I. Paim, Wilson Moisés. II
Mazzoco, Alexandre. III. Título.

CDD 346.81065

2016
Editora e Distribuidora Educacional S.A.
Avenida Paris, 675 – Parque Residencial João Piza
CEP: 86041-100 – Londrina – PR
e-mail: editora.educacional@kroton.com.br
Homepage: <http://www.kroton.com.br/>

Sumário

Unidade 1 Sistema tributário nacional	7
Seção 1.1 - Normas e princípios tributários	9
Seção 1.2 - Tributos: conceitos, tipos e espécies	23
Seção 1.3 - Tributos: aspectos geradores	37
Seção 1.4 - Tributos: diretos e indiretos	51
Unidade 2 Planejamento tributário	67
Seção 2.1 - Estrutura do planejamento tributário	69
Seção 2.2 - Processo do planejamento tributário	81
Seção 2.3 - Organização e reorganização societária	97
Seção 2.4 - Planejamento tributário: execução	111
Unidade 3 Tributos diretos e indiretos	129
Seção 3.1 - Regimes de tributação	131
Seção 3.2 - Formas de não pagamento de tributos	147
Seção 3.3 - Tributos sobre atividade comercial	161
Seção 3.4 - Incentivos fiscais	175
Unidade 4 Obrigação tributária	191
Seção 4.1 - Crédito tributário	193
Seção 4.2 - Fato gerador e hipóteses de incidência	205
Seção 4.3 - Suspensão e extinção dos créditos tributários	217
Seção 4.4 - Exclusão de crédito tributário	231

Palavras do autor

Prezado aluno! Todo aprendizado que absorvemos torna-se como um reservatório servindo no futuro como experiência que carregaremos por toda vida. Para almejar o desenvolvimento e crescimento profissional e pessoal, faz-se necessário para isso sua disponibilidade e interação neste processo, tornando-se de fundamental importância para a obtenção de sucesso. Então ficam essas questões: Como os tributos impactam no dia a dia das empresas? Que subsídios legais os gestores podem usar para suas decisões? Quais são os métodos utilizados para gerenciar os impactos tributários? Assim, as ferramentas e recursos desse conteúdo servirão como guia na abordagem dos assuntos.

Para este trabalho desenvolveremos competências técnicas e gerais que visam proporcionar a você os conhecimentos teóricos, junto com as principais ferramentas metodologias e situações práticas que o apoiarão na tomada de decisão!

Na primeira unidade, nossa discussão será sobre o Sistema Tributário Nacional, estudando as normas e princípios tributários, passando pelos conceitos, tipos e espécies, os fatos que dão origem aos tributos diretos e indiretos ligados aos diversos segmentos do mercado, Ex.: comércio, indústria etc.

Já na segunda unidade será abordado o planejamento tributário na sua essência, estrutura, processos, formas de organização e ferramentas para um bom planejamento.

A terceira unidade aprofunda os conceitos dos impostos diretos e indiretos no que dizem respeito ao regime de tributação, formas de pagamentos, impactos no comércio em específico e os incentivos que possam ser buscados dentro das normas que regem sua cobrança.

Na quarta unidade, por fim, falaremos das obrigações tributárias dos créditos tributários, isto é, sobre a parcela que cabe ao Estado, fatos de incidência, suspensões e extinção como as possíveis exclusões dessas dívidas com os entes.

Nossa desejo e intenção é que ao final do conteúdo você domine os assuntos sobre os temas e que procure utilizar os conhecimentos adquiridos no dia a dia tanto na vida profissional, como pessoal.

Bons estudos!

Sistema tributário nacional

Convite ao estudo

Caro aluno, seja bem-vindo!

Esta unidade terá como tema central o sistema tributário nacional. Ao final desta unidade você compreenderá os aspectos legais que envolvem a estrutura tributária da legislação vigente, em que serão discutidas as normas e os princípios tributários, a conceituação de tributos, os tipos e espécies, também serão abordados os aspectos gerados dos tributos e finalizando com a discussão sobre os tributos diretos e indiretos.

Buscaremos desenvolver em você a competência geral de conhecer os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário e trabalhar em específico a competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e aplicabilidade de técnicas para o planejamento e execução do plano tributário.

Para tanto, o objetivo, neste trabalho, é apresentar as bases conceituais sobre o sistema tributário, abordando os aspectos legais, quanto à compreensão das leis e normas que regem este sistema, contidos na Constituição Federal e o Código Tributário Nacional (CTN), com vistas a elaborar o planejamento tributário nas organizações.

Para que você possa alcançar as competências propostas trabalharemos, nesta unidade, o seguinte caso: A empresa TUDO CERTO LTDA., durante seu processo de constituição, definiu através do projeto operacional entre Conselho de Administrativo, Diretoria Comercial e Diretoria Financeira, que o foco principal será: a produção e comercialização de brinquedos de última geração e revolucionários no mercado. A organização conta com um aparato estrutural e tecnológico, cujo investimento inicial foi de R\$ 40.000.000,00, e possui um quadro inicial com 80 funcionários, entre fábrica e administração. Francisco

Junqueira é o diretor financeiro e ficou com a missão de viabilizar as operações, além de ser o responsável pela montagem da equipe em que você participa, para elaborar o planejamento tributário da Tudo Certo Ltda.

Este trabalho pressupõe um estudo detalhado sobre a legislação tributária a fim de buscar formas legais de incentivos fiscais que venham a reduzir o impacto tributário nos resultados da empresa. Para tanto, se faz necessário entender qual é a estrutura tributária vigente. Quem são os entes tributantes? Como estão compostas as normas tributárias? Como implementar um plano tributário? A qual regime tributário se deve optar?

Muitas perguntas e muito trabalho. Então, vamos lá e bons estudos!

Seção 1.1

Normas e princípios tributários

Diálogo aberto

Para iniciarmos nossas atividades vamos relembrar o caso da empresa Tudo Certo Ltda., tudo bem?

A empresa Tudo Certo Ltda. decidiu através do corpo diretivo que o seu foco de atuação será na produção e comercialização de brinquedos de última geração no mercado. Para tanto, foram investidos R\$ 40.000.000,00 em estrutura e equipamentos, complementados com um quadro de 80 funcionários entre os setores de produção e administração. Francisco Junqueira, como diretor financeiro é o responsável pela viabilização das operações, além da equipe que cuidará da elaboração do planejamento tributário da empresa, ok?

Agora, para atender à competência geral de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário e a competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para planejamento e execução do plano tributário, preparamos para você nesta seção a seguinte atividade: a Diretoria Financeira, por meio do setor contábil, será agora responsável pelos estudos necessários para viabilizar a construção do planejamento tributário da organização. O Sr. Francisco Junqueira, diretor financeiro, verificou que para viabilização da fábrica de calçados teria a necessidade de prever no projeto os seguintes itens: o terreno com 2.500 m²; documentação para abertura da empresa; equipamentos primários para o setor de produção; móveis e utensílios; a matéria-prima; contratação e treinamento dos funcionários no período pré-operacional, bem como os benefícios a eles associados. Na fase pós-operacional (funcionamento), haverá a tributação sobre a atividade da empresa e a renda. O Sr. Junqueira viu a necessidade de identificar: quais são as autoridades tributantes? Quais são as competências destas autoridades quanto à legislação do tributo? Quais são os tributos que incidirão sobre a atividade da empresa?

Desta forma, o setor contábil é acionado para materializar esta demanda, e você, como membro da equipe irá auxiliar no desenvolvimento dos trabalhos técnicos sobre a identificação dos entes tributantes aos quais a Tudo Certo deverá se relacionar ao longo de suas atividades operacionais.

O processo inicial do planejamento se dá pela exata compreensão do sistema tributário vigente, na qual serão necessários alguns passos iniciais para a construção deste planejamento, a saber: I) identificar a autoridade tributante, identificar a competência tributária da autoridade tributante, identificar o tributo devido, e identificar os possíveis benefícios a serem alcançados. Para tanto, serão necessários estabelecer o embasamento legal, quanto à identificação dos entes tributantes e suas respectivas competências tributárias, utilizando para isso a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e as normas específicas de cada uma das esferas das autoridades tributárias.

Então, vamos encarar esse primeiro desafio?

Não pode faltar

Caro aluno!

No campo do direito tributário, compreender as regras de funcionamento é fundamental para interpretar as normas. Assim, para começarmos as nossas discussões, ainda que diferentes de regras, é necessário entender o que são princípios. Eles são os vetores que norteiam a aplicabilidade e abrangência, pois fundamentam as demais normas jurídicas do sistema (OLIVEIRA, 2016).

Para que você tenha uma ideia, em situações que há dupla interpretação da norma, ou até mesmo situação dúbia, se recorre aos princípios com a finalidade de encontrar uma solução interpretativa para o conflito gerado (CREPALDI, 2016). Em linhas gerais, os princípios assumem como característica, o papel de limitadores ao poder de tributar do Estado, pois evita a ação coercitiva em investir no patrimônio privado, para arrecadar recursos aos cofres públicos.

Desta forma, podemos assim estruturar os princípios tributários, que impactos diretos na atividade empresarial:

Quadro 1.1.| Princípios tributários

Princípio	No campo tributário
Legalidade	Não obrigatoriedade de recolhimento de tributo sem que haja lei que o defina. (Artigo 150, I, CF/88).
Anterioridade	É o princípio da não surpresa. Ao se instituir a lei sobre o tributo, o contribuinte não pode ser pego de surpresa, ou seja, a sua cobrança só ocorrerá no exercício seguinte. (Art. 150, III, "b", C.F/88).

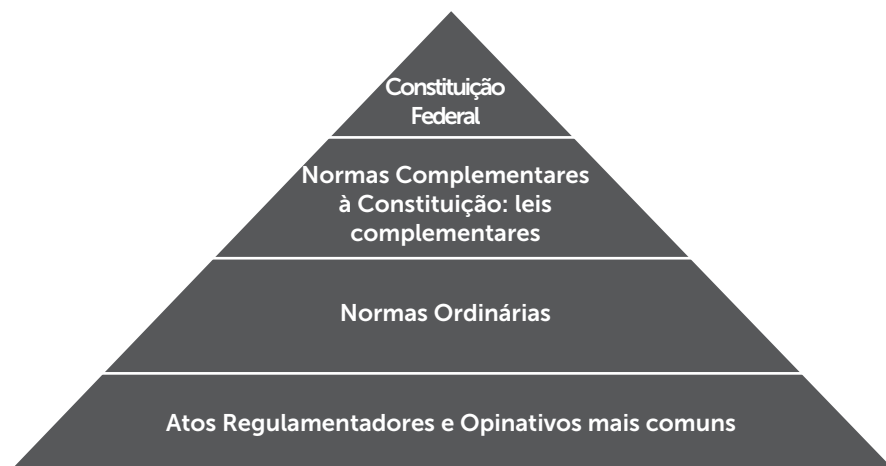
Isonomia	É o princípio que fala da maneira como deve ser regido o tratamento aos contribuintes, ou seja, o tratamento deve ser igual aos que se encontrarem em situação de igualdades, e o tratamento desigual, aos que se encontrarem em desigualdade. (Art. 150, II, C.F/88).
Irretroatividade	Veda a cobrança de tributos sobre fatos geradores passados, ou seja, situações ocorridas antes da vigência da lei. (Art. 150, III, "a", C.F/88).
Não confisco	Veda o uso do tributo com caráter confiscatório do patrimônio. (Art. 150, IV, CF/88).
Liberdade de tráfego	Objetiva evitar que os entes da federação criem tributos com o intuito de limitar o tráfego de pessoas ou bens entre os estados. (Art. 150, V, CF/88).
Não cumulatividade	Sinaliza para que não se crie o pagamento agregado a cada operação subsequente, ou seja, objetiva impedir que haja o efeito em "cascata" dos tributos (cumulatividade) no pagamento dos tributos. (Arts. 155, §2º, I; art. 153, §3º, II.; art. 154, I, CF/88).

Fonte: adaptado de Crepaldi (2016) Alexandre (2014).

Ao se instituir uma lei, e no nosso caso, no âmbito tributário, esses princípios devem ser observados para que não ocorram conflitos na relação Estado e contribuinte. Essas pautas genéricas de acordo com Amaral Júnior (1993, p. 27) "são importantes, pois os poderes dos entes tributantes ficariam de certa forma ilimitados no campo tributário, provocando em algumas situações o desequilíbrio e desestímulo à atividade econômica".

Pois bem, no ambiente das organizações estabelecer o planejamento tributário toma a atenção de maneira permanente dos gestores, dada a complexidade e dos caminhos a serem percorridos para se minimizar os impactos dos tributos na atividade empresarial. Aqui já podemos pensar na seguinte questão: se a legislação tributária é o ponto de partida, como está estruturada a hierarquia jurídica da nossa legislação tributária? A resposta para esta questão pode ser observada na Figura 1.1:

Figura 1.1 – Hierarquia da legislação tributária



Fonte: elaborada pelo autor.

No contexto da legislação tributária, a Constituição Federal representa a instância máxima das leis no país, pois é ela que dá a diretriz do que pode ser feito dentro do escopo legal. Toda e qualquer alteração que seja necessária realizar na Constituição Federal, com o objetivo de adaptar e mantê-la atualizada se fará através das chamadas emendas constitucionais.

Na sequência temos as normas complementares à Constituição Federal, que são as conhecidas leis complementares. Refere-se a instrumentos que venham a complementar os dispositivos (artigos) que tratam de maneira genérica determinados temas contidos em uma lei. Podemos aqui associar o Código Tributário Nacional (CTN), pois se trata de um decreto-lei recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como uma lei complementar.

Já as leis ordinárias se referem a instrumentos normativos aprovados em nível parlamentar (Congresso Nacional, Câmara Legislativa Estadual e Câmara de Vereadores). Sua função de complementar as normas da constituição que não foram regulamentadas por lei complementar.

Por fim, os atos regulamentadores e opinativos mais comuns se referem a orientações e interpretações técnicas que são dadas pelas autoridades administrativas, com o objetivo de uniformizar o procedimento a ser seguido em razão de uma lei tributária vigente. São veiculadas por meio de portarias, instruções normativas, ordem de serviço, circulares, pareceres, entre outros.

Pronto! Uma vez discutida a hierarquia das leis tributárias no país, vem a seguinte pergunta: quem emite o contexto das leis? De quem parte a iniciativa de escrever sobre determinada lei ou norma tributária para a sociedade? Para melhor entendimento, podemos esquematizar da seguinte forma:

Quadro 1.2 | Leis e estâncias de aprovações

	Característica	Instância de Aprovação
Constituição Federal	Emendas constitucionais (art. 60, § 3º, C.F.).	Congresso Nacional
Normas Complementares à Constituição Federal	Leis Complementares (art. 69, CF) Medidas Provisórias (art. 62, CF).	Congresso Nacional
Normas Ordinárias	Leis Ordinárias.	Legislativo (âmbito federal, estadual e municipal).
Atos Regulamentadores e Opinativos mais comuns	Decretos, portarias, instruções normativas, pareceres normativos, ordens de serviços.	Executivo e Legislativo (âmbito federal, estadual e municipal), e Judiciário.

Fonte: elaborada pelo autor.

Legal, agora vamos abordar um pouco sobre as características das normas, tudo bem? No que se refere às emendas constitucionais podemos entendê-las como instrumentos que irão alterar o texto da constituição federal, conforme estabelece o art. 60, § 3º da C.F. No tocante às leis complementares, estão previstas no art. 69, da C.F., diferem-se das leis ordinárias porque exige o voto da maioria dos parlamentares, tanto da câmara dos deputados, quanto do senado federal, para que haja aprovação. Neste contexto, as leis complementares são adotadas com o objetivo de regulamentar assuntos específicos, quando expressamente determinados pela Constituição da República.

Em linhas gerais, segundo Alexandre (2014), as leis complementares têm o papel de estipular os critérios de resolução de um problema advindo da norma constitucional. Um exemplo disso, podemos citar os tributos incidentes sobre a atividade industrial e a atividade de serviços, em que a lei complementar descreve a lista de serviços ao qual se enquadra o tributo devido e se resolve o conflito. Tudo bem?



Assimile

Uma Lei complementar não poderá alterar uma regra prevista na Constituição Federal. Caso ocorra uma situação assim, torna essa nova regra "inconstitucional", isto é, sujeita a questionamentos.

Com as medidas provisórias, previstas no art. 62, C.F., você pode entender como o próprio nome sugere, ou seja, é uma medida provisória, emergencial, ou coisa do gênero que carece uma ação rápida do poder executivo, tem força de lei,

mas que possui um prazo de “validade” por 60 dias, podendo ser prorrogada por igual período, tudo bem? É uma ação de iniciativa do chefe do poder executivo (presidente da república), que ao editá-la deve submetê-la à apreciação do congresso nacional.

Finalmente para os decretos, portarias, instruções normativas, entre outros, são conhecidas na “linguagem jurídica” como diplomas legais, que não possuem o poder de mudar uma lei. Possuem uma característica mais explicativa ou interpretativa da própria aplicabilidade da legislação, sendo aprovadas pelo poder executivo dos entes da federação (união, estados, distrito federal e municípios).

Vale ressaltar aqui a matéria referente aos chamados “Tratados e Convenções Internacionais”, previstos no CTN, em seus artigos 98 e 99, que dispõem sobre a revogação ou modificação da legislação tributária interna, em razão de situações que envolvam tais tratados e convenções, como norma mundial a ser seguida pelos países.



Atenção

Um ponto de atenção que diz respeito à hierarquia das normas é que nenhuma norma inferior (parte baixa da pirâmide) pode sobrepor, contradizer ou alterar uma superior.

Agora que conhecemos um pouco da hierarquia da legislação do país, vamos compreender a legislação tributária propriamente dita? Então, vimos que a Constituição Federal é a instância máxima da ordem jurídica no país. É nela que verificamos o que pode ser feito no âmbito da lei, e que irá desencadear todas as questões da legislação tributária. Ok?

Pois bem! Na Constituição Federal encontraremos os assuntos relacionados à questão tributária entre os artigos 145 ao 156. Neles estarão contidas todas as diretrizes e competências relacionadas à tributação e orçamento do Estado e o sistema tributário nacional. Neste contexto, estaremos direcionados a compreender os aspectos dos tributos dentro do sistema tributário no país, para compreendermos como a atividade empresarial irá se inserir. Tudo bem?

Agora, vejamos o que a constituição fala da matéria tributária! No art. 145 e incisos seguintes, se atribui competência à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, o que pode instituir em: impostos, taxas e contribuições de melhoria, ou seja, são atribuídas competências aos entes da federação em instituir os referidos tributos, para custeamento da atividade do estado.

Você poderá observar que no §2º do referido artigo a Constituição Federal impede que os impostos e as taxas tenham como referência a mesma base de cálculo. Esta restrição possui um caráter muito importante na atividade comercial.

Percebam que o artigo 145, trata de forma genérica a questão da instituição do tributo, mas não revela como estes tributos deverão ser sistematizados. Logo há a necessidade de se instituir lei complementar para mostrar a aplicação a essa regra. Para tanto, os artigos 146 a 149 versarão sobre o que deverá ser complementado, para atender de forma plena à instituição dos tributos:

Quadro 1.3 | Leis complementares (art. 146 a 149, CF)

Artigo	Dispõe	Sobre
146	Pede complemento de lei sobre tributos	Competências de matéria tributária dos entes federados; limites do poder de tributar; normas gerais sobre definição do tributo e suas espécies; relação de impostos; fatos geradores; base de cálculo e contribuinte, tratamento diferenciado (simples), entre outros.
147	Competência da união	Impostos, estaduais, municipais e ao Distrito Federal, os impostos municipais.
148	Instituição de empréstimos compulsórios	Despesas extraordinárias, calamidade pública, de guerra externa ou a sua iminência.
149	Competência exclusiva da união	Instituir contribuições: sociais, intervenção de domínio econômico, de interesse de categorias profissionais etc.

Fonte: adaptado de CRFB (1988).

Pois bem, no tocante às limitações tributárias, os artigos 150 ao 152 tratam desta matéria da qual podemos destacar que: é vedado aumentar um tributo sem que haja uma lei para estabelecê-lo (art. 150, I); cobrar tributos com fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei (art. 150, III, a); é vedado aos Estados, Distrito Federal e Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, em razão do seu destino ou procedência (art. 152).

Do artigo 153 ao 156, a Constituição Federal estabelece quais os tributos poderão ser instituídos pelos entes da federação

Quadro 1.3 | Leis complementares (art. 146 a 149, CF)

Artigo	Dispõe	Sobre
153	Instituição de Impostos da União	Importação e exportação. Renda e proventos de qualquer natureza, produtos industrializados, propriedade territorial rural, entre outros.

154	Instituição de Impostos da União	Impostos não previstos no art. 153, mediante lei complementar, de caráter não cumulativo, com fato gerador diferente do que consta na C.F. Instituição de impostos de competência dos demais entes em caso de guerra ou na sua iminência.
155	Instituição de Impostos dos Estados e Distrito Federal	Transmissão de <i>causa mortis</i> ou doação, circulação de mercadorias e serviços, e propriedade de veículo automotor.
156	Instituição de Impostos dos Municípios	Propriedade predial, territorial e urbana, transmissão de intervivos e serviços de qualquer natureza.

Fonte: adaptado de CRFB (1988).



Refleta

Quando a União deixar de estabelecer uma norma geral sobre determinado tributo, os Estados podem, no âmbito de sua competência legislativa, editar tal norma sobre o tributo?

Pronto! Feitas tais considerações, você percebeu que a base constitucional para as leis tributárias está contida entre os artigos: 145 ao 156. Uma vez atribuídas tais competências, vimos que agora será necessário ordená-las de uma forma sistemática. Para tanto, existe o instrumento do Código Tributário Nacional (CTN), de que trataremos a partir de agora, tudo bem?

Então, ao observar o Quadro 1.2, você percebe que o artigo 146 da Constituição Federal pede uma lei complementar. Mas, afinal, que complemento é este que a lei maior exige que seja feita? A Constituição Federal é um instrumento, digamos diretivo, nela se verifica o que pode ser feito. Porém, a forma como a lei que está sendo instituída será sistematizada, cabe o complemento de uma lei informar.

Neste caso, o Código Tributário Nacional (CTN) é esse complemento que pediu o artigo 146 da Constituição Federal, pois a partir das competências atribuídas pela C.F., o papel do CTN é explicar como será o funcionamento da lei, ok? Pois bem, para que você tenha uma ideia, o que temos atualmente como CTN, nasceu pelo Decreto-lei nº 37/1966, que, posteriormente, através da Lei nº 5.172/1966, assumiu consequentemente o papel de lei complementar.

Para que você compreenda melhor, o papel do CTN, Ribeiro (2007) afirma que é o de nortear a aplicabilidade das questões tributárias no país, isto pressupõe,

entre outras coisas, a de resolver possíveis conflitos de competência entre os entes da federação União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Na prática, isso significa dizer que a Constituição Federal atribuiu a competência (o que pode ser feito) e o Código Tributário Nacional veio para sistematizar o que foi instituído (organizar como será praticado).

Agora essa sistematização da lei que o CTN vem a deliberar, é estabelecer o que é o fato gerador do tributo, a base de cálculo e os contribuintes que estarão sujeitos a tal tributação. Mas estes aspectos da lei, discutiremos nas seções seguintes. O mais importante, neste momento, é que você saiba a finalidade do CTN, OK?

É importante também que você saiba que os entes da federação, uma vez com a competência tributária atribuída, cada um legislará de acordo com seus critérios de oportunidade, conveniência política e econômica (principalmente), sobre os tributos que estarão sob o exercício de sua competência (ALEXANDRE, 2014). Vamos exemplificar tais situações para que fique claro a você



Exemplificando

Há um projeto de viabilidade econômica que está em fase final de negociação. Os investimentos já foram definidos, mas os investidores têm dúvidas quanto às negociações para definição do local a ser implantado. Ocorre que o projeto se refere à construção de um parque industrial moveleiro e os investidores esperam buscar benefícios tributários para a implantação. Neste contexto, precisa-se negociar o terreno no qual deverá estar sediada a linha de produção, bem como o pagamento dos tributos incidentes sobre a venda dos móveis.

Para que essa fábrica venha de fato ser viabilizada, os investidores querem negociar: a) o terreno de implantação, com redução de pagamento de tributo; b) redução temporária do pagamento de tributos sobre a venda dos móveis.

Diante deste cenário, os representantes da empresa precisam negociar estes benefícios, mas não estão a par com qual ente tributário negociar. Por isso, precisam identificar quem são os entes tributantes e quais são as suas referidas competências, para poder negociar com a empresa.

Resolução:

1º) Precisamos extrair o que está sendo demandado pela empresa:

- I. Definir o terreno para implantação e redução do pagamento do tributo;
- II. Redução temporária para o pagamento do tributo sobre as vendas dos móveis.

2º) Descobrir quem são os entes tributantes que possuem a respectiva competência sobre estes aspectos, para isso seguiremos os caminhos em conformidade com a legislação:

Passo 1: a tributação sobre a propriedade

Na C.F. o artigo 145 atribui à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Na C.F. o artigo 156 atribui ao município a instituição de imposto sobre a propriedade, territorial, predial e urbana.

Passo 2: redução da tributação sobre as vendas dos móveis

Na C.F. o artigo 145 atribui à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Na C.F. o artigo 155 atribui ao estado a instituição de imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços.

Logo, para buscar a redução do pagamento de tributos sobre a propriedade territorial, predial e urbana, a empresa deverá contatar o município. Para a redução do pagamento do tributo sobre a circulação de mercadoria, a empresa deverá contatar com o estado, pois a eles, de acordo com a legislação, é que deverão ser verificadas as possibilidades de diminuição do pagamento do tributo.

Em linhas gerais, a partir do exemplo da fábrica de móveis, você pode perceber os caminhos que percorremos para chegar aos entes que legislam sobre estes temas. E somente eles, cada qual no âmbito de suas competências podem ou não instituir tais possibilidades para que uma empresa (no caso de nosso exemplo) poderia buscar tais benefícios.

Agora, vamos resolver o caso da Tudo Certo?



Pesquise mais

Este artigo traz como tema "Princípios constitucionais do direito tributário.". Disponível em: <<http://www.direitobrasil.adv.br/artigos/tri.pdf>>. Acesso em: 12 maio 2016.



Faça você mesmo

A General Links é uma organização de grande porte atuante no setor de telecomunicações. A empresa é especialista no segmento de transmissão de dados corporativos relacionados à telefonia. A General Links pretende

implantar uma base de operação no país e empregar de forma direta e indireta cerca de 2.500 funcionários, seus representantes pretendem negociar junto às autoridades competentes a redução ou até mesmo a isenção de impostos incidentes sobre a venda e sobre a renda para um determinado período. Os representantes têm dúvidas com quem devem ser negociados os tributos. Com base na legislação vigente no país identificar a(s) autoridade(s) competente(s) que deverá(ão) negociar tal redução ou isenção, fundamentada com base na legislação.

Sem medo de errar

Chegou o momento de resolvermos o caso da empresa Tudo Certo, ok? A Diretoria Financeira, por meio do setor contábil, será agora responsável pelos estudos necessários para viabilizar a construção do planejamento tributário da organização. O Sr. Francisco Junqueira, diretor financeiro, verificou que para viabilização da fábrica de calçados, teria a necessidade de prever no projeto os seguintes itens: o terreno com 2.500 m²; documentação para abertura da empresa; equipamentos primários para o setor de produção; móveis e utensílios; a matéria-prima; contratação e treinamento dos funcionários no período pré-operacional, bem como os benefícios a eles associados. Na fase pós-operacional (funcionamento), haverá a tributação sobre a atividade da empresa e a renda. O Sr. Junqueira viu a necessidade de identificar quais são os gastos referentes à parte tributária que precisam ser identificados, para que posteriormente se possa implementar um plano de redução do impacto tributário sobre os resultados da empresa.

Desta forma, o setor contábil é acionado para materializar esta demanda, e você, como membro da equipe irá auxiliar no desenvolvimento dos trabalhos técnicos sobre a identificação dos entes tributantes aos quais a Tudo Certo deverá se relacionar ao longo de suas atividades operacionais.

O processo inicial do planejamento se dá pela exata compreensão do sistema tributário vigente, na qual serão necessários alguns passos iniciais para a construção deste planejamento, a saber: I. identificar a autoridade tributante, identificar a competência tributária da autoridade tributante, identificar o tributo devido, e identificar os possíveis benefícios a serem alcançados. Para tanto, serão necessários estabelecer o embasamento legal, quanto à identificação dos entes tributantes e suas respectivas competências tributárias, utilizando para isso a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e as normas específicas de cada uma das esferas das autoridades tributárias.

Como procedimentos para resolução, deixamos alguns passos com que você pode se guiar no desenvolvimento da atividade:

1º) Extrair o que está sendo demandado pela empresa.

2º) Descobrir quem são os entes tributantes que possuem a respectiva competência sobre os impostos.



Lembre-se

A Constituição Federal atribui competências para instituição de um tributo, ela não o cria!



Atenção

Os artigos 145 a 156 da Constituição Federal tratam da matéria tributária.

Avançando na prática

Competência sobre a cobrança de serviços de transportes

Descrição da situação-problema

A Expresso Rodoviário Road é uma empresa que atuará na prestação de serviço de fretamento por todo território do país. Como está em fase final de implantação, os gestores necessitam elaborar a parte final do projeto que recai justamente no aspecto tributário. Como o objetivo é elaborar um planejamento tributário, os gestores necessitam identificar o ente tributante com a competência sobre o imposto sobre as vendas.

Com base na legislação da matéria tributária, identifique o ente tributante que tem a competência constitucional e o referido imposto a ser cobrado

Resolução da situação-problema

1º) Precisamos extrair o que está sendo demandado pela empresa:

- I. Identificar o imposto a ser cobrado em razão de sua atividade comercial.
- II. Identificar a autoridade tributante competente de acordo com a legislação.

Passo 1: Identificar a natureza da empresa

Serviço de transporte de fretamento interestadual.

Passo 2: Identificar o ente tributante

A C.F., no artigo 145, atribui à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de impostos, taxas e contribuição de melhoria.

A C.F., no artigo 155, Inciso II, atribui aos Estados e ao Distrito Federal a competência para instituir do ICMS.

Logo, o ente tributante com competência para instituir o ICMS são os Estados Federados. Perceba que para o município há a competência de instituir impostos sobre serviços. Entretanto, a legislação define claramente qual ente (União, Estado, Distrito Federal e Município) legisla sobre determinado tributo.



Faça você mesmo

As Secretarias da Fazenda dos Estados Federados, em usando dos atributos a elas garantidos no Artigo 145 da Constituição Federal de 1988, decidem em uma reunião entre Governador do Estado e o Secretário de Finanças alterem o percentual do ICMS Interestadual (Imposto relativo à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação), através de uma Medida Provisória, a fim de garantir uma arrecadação maior do Tributo Estadual em função das enchentes que vêm castigando o Estado no período de verão. Tomando como referência a Constituição Federal, a referida medida é constitucional? Os governadores de Estado entendem que o caminho adotado é legal. Justifique utilizado a legislação vigente sobre a matéria.



Lembre-se

A demanda em questão é de os governos estaduais aumentarem o ICMS por meio de medida provisória!

Faça valer a pena

1. O elevado montante de tributos pagos pelas pessoas jurídicas requer um adequado e constante gerenciamento dos gastos com impostos ao longo de todo o ano calendário, pois podem representar altos custos e uma fatia expressiva do lucro anual.

Neste contexto, o gerenciamento dessa atividade é exercido pela área de:

- a) Gerencial.
- b) Custos.
- c) Tributária.
- d) Pública.
- e) Societária.

2. (Exame de Suficiência – CRC) Com relação à legislação tributária, julgue os itens a seguir como Verdadeiro (V) ou Falsos (F) e, em seguida, assinale a opção correta:

I – Qualquer tributo, uma vez instituído por Lei, pode ser modificado por Decreto, que são normas jurídicas elaboradas pelo Poder Executivo.

II – Medidas Provisórias são editadas pelo Presidente da República. Caso o Congresso não aprecie a matéria em 60 dias, prorrogável por mais 60, fica convertida, automaticamente, em Lei.

III – As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

Enunciado:

- a) F, F, V.
- b) F, V, F.
- c) F, V, V.
- d) V, V, F.
- e) V, V, V.

3. Sobre a hierarquia das normas do Sistema Jurídico Brasileiro, direcionada ao âmbito tributário é correto afirmar que:

- a) Leis ordinárias não são atos legais que praticados fundamentam a instituição e cobrança dos tributos.
- b) Decretos são atos para atribuir competência na instituição de tributos.
- c) Instruções Normativas são atos praticados no congresso nacional para esclarecer a aplicabilidade das normas editadas.
- d) A lei complementar é a lei que sistematiza a cobrança dos tributos.
- e) Constituição Federal não é a instância máxima das leis.

Seção 1.2

Tributos: conceitos, tipos e espécies

Diálogo aberto

Para iniciarmos o tema dessa seção retomaremos algumas situações passadas pela Empresa Tudo Certo Ltda., com seu foco voltado na atuação de produção e comercialização de brinquedos de última geração no mercado. Foram investidos R\$ 40.000.000,00 em estrutura e equipamentos, complementados com um quadro de 80 funcionários entre os setores de produção e administração. O Diretor Financeiro, Francisco Junqueira, vem cuidando da elaboração do planejamento tributário da empresa.

Continuamos com a proposta em desenvolver em você a competência geral de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário e a competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para continuar o planejamento e execução do plano tributário. Para tanto, preparamos para você, nesta seção, a seguinte atividade: a Diretoria Financeira, por meio do setor contábil, é a responsável a dar continuidade nos estudos necessários para construção do planejamento tributário da organização. No local de instalação da empresa Tudo Certo foram realizadas obras para conexão com a principal rodovia do Estado, o local de instalação é em área urbana, e gerou a valorização do imóvel. A obra poderá reduzir os custos para transporte da empresa em aproximadamente 12%. A organização comercializa brinquedos de última geração e gera um faturamento mensal de R\$ 15.200.000,00. Toda a documentação referente à autorização para funcionamento está regularizada. No último período apurado, a empresa obteve lucro equivalente a 40% do seu faturamento. Dos investimentos realizados, R\$ 320.000,00 foram referentes à aquisição de veículos, que são utilizados para carregamento em pequenas quantidades. Por fim, o imóvel da empresa é de propriedade dela.

Desta forma, o Sr. Junqueira precisa: identificar o tributo incidente sobre as operações da organização, para entender em que momento haverá o impacto da cobrança dos tributos em razão de atividade empresarial; identificar a espécie do tributo, além de observar se os referidos tributos são de característica de vinculado ou não vinculado. Para o desenvolvimento dessa atividade será necessário compreender

os conceitos relacionados a tributos, conhecer os tipos de tributos previstos, além de compreender as espécies de vinculação e não vinculação dos tributos. Logo, será necessário conhecer o embasamento legal utilizando para isso as definições previstas na constituição federal, no Código Tributário Nacional. Então, vamos continuar nosso desafio?

Não pode faltar

Caro aluno!

Vamos retomar o que tratamos na Seção 1.1, sobre normas e princípios tributários no campo do direito tributário, OK? Legal, lembra-se de que interpretamos as normas e os princípios tributários? Verificamos que estes princípios são os que regem as regras que deverão ser observadas quando se dá o poder a um ente tributante (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) a cobrarem tributos.

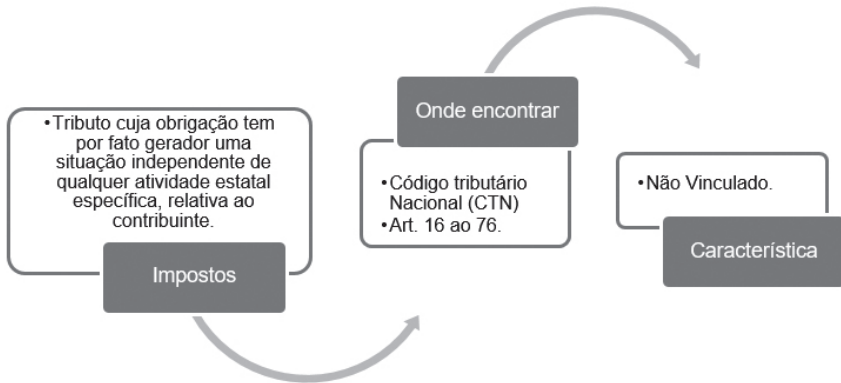
Vimos também os conceitos relacionados às normas e o seu papel na estrutura do sistema tributário nacional, além de conhecermos os aspectos iniciais do Código Tributário Nacional (CTN), tudo bem?

Pronto! Agora para esta seção, estudaremos a conceituação dos tributos, abordando quais os tipos existentes, além de abordar as questões de tributos vinculados e não vinculados. Para começarmos, vamos compreender o conceito de tributos? De acordo com o Código Tributário Nacional (CTN) vigente, assim o define: Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua em sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada (CTN, artigo 3º).

Uma vez que conceituamos os tributos, vamos falar agora dos tipos e espécies? Você sabia que na legislação vigente há diferenças existentes entre os tributos? Pois é, impostos são diferentes de taxas, que por sua vez são diferentes de contribuições. Vez ou outra, quando iniciamos os estudos nesta área perguntamos: por que estabelecer estas diferenciações se ao final deveremos pagar estes tributos que são estabelecidos por lei?

Como resposta, argumenta-se que essas definições são importantes, pois os poderes previstos aos entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), ficariam de certa forma soltos no campo tributário, provocando em algumas situações o desequilíbrio e discussões na forma de arrecadação. Com base em tais considerações vamos entender quais são as espécies de tributos previstas na legislação, e como ponto de partida começaremos pelos impostos, tudo bem?

Figura 1.2 | Impostos



Fonte: Brasil (1966).

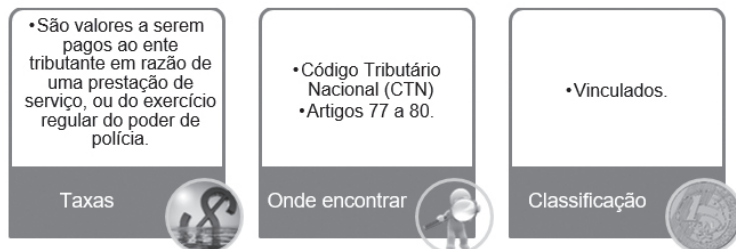
É importante você saber que, segundo Alexandre (2014), os impostos incidem sobre a manifestação da riqueza do sujeito passivo, no caso, o contribuinte. Isto é uma forma de fornecer os recursos necessários para o custeamento das atividades do “Estado” como um todo, para que este possa cumprir suas responsabilidades em promover o bem comum. Cabe aqui destacar que nos artigos 16 ao 76 do CTN, estão descritos todos os impostos previstos para cobrança dos entes tributantes, tudo bem?



Atenção

Um ponto de atenção, diz respeito aos impostos, uma vez que sua cobrança não está vinculada a uma contraprestação, mas por outro lado, sabe-se que sua destinação deveria ser para manter serviços básicos à população, como: saúde, segurança e educação.

Figura 1.3 | Taxas



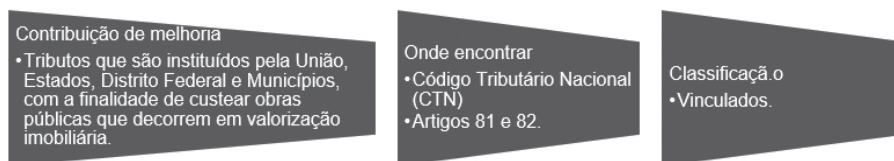
Fonte: Brasil (1966).

Muito bem! Com relação às taxas temos que observar dois pontos que chamam atenção. O primeiro deles se refere à cobrança em razão de uma prestação de serviço como contrapartida. Nestes casos, esta prestação de serviço se dá no âmbito da competência dos entes tributantes. Imaginando na esfera municipal, um exemplo disso é a taxa para o serviço de limpeza urbana.

Agora para as chamadas taxas de polícia, podemos dizer que se referem à atividade administrativa, em que, no artigo 78 do CTN, complementa que poder de polícia regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão do interesse público sobre a segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina de produção; em outras palavras, o destino dos recursos arrecadados deverá seguir para atender à finalidade a qual foi instituído. Ok?

Vamos adiante e conhecer também outra espécie de tributo que denominamos contribuições de melhorias.

Figura 1.4 | Contribuição de melhoria

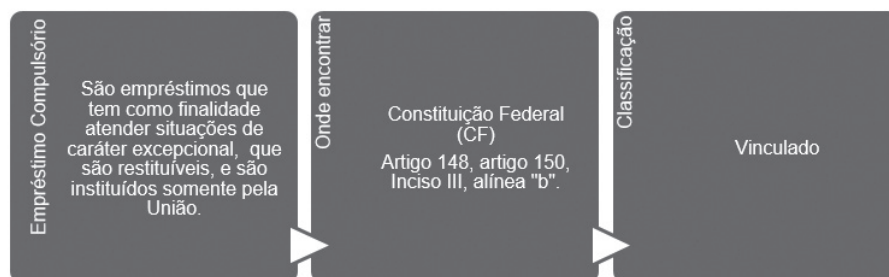


Fonte: Brasil (1966).

Apenas para complementar, as contribuições de melhorias, semelhantes às taxas, inclusive na vinculação, pois consistem em uma atuação estatal para fazer face a uma obra pública, como prevista no Art. 81 do CTN e sua cobrança se dará sempre que for realizada uma obra pública que promova a valorização imobiliária para o imóvel do contribuinte.

Por fim, tratemos agora sobre os empréstimos compulsórios.

Figura 1.5 | Empréstimo compulsório



Fonte: Constituição (1988).

Podemos observar que com relação aos empréstimos compulsórios, muito se discute sobre sua natureza tributária, mas hoje, no direito, é unânime seu enquadramento como espécie de tributo. A competência para criação é privativa da União e a Constituição Federal prevê as situações que uma vez existentes autorizam a sua criação, como: despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública ou guerra externa efetiva ou iminente e vinculados e essas situações.



Pesquise mais

Os empréstimos compulsórios e contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico e profissional poderão ser pesquisados e apreciados em literaturas que tratam e exemplificam em que situação são cobradas e a quem impactam. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/175969/000464794.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 18 maio 2016.

Muito bem, no ambiente empresarial, estabelecer um planejamento tributário toma a atenção de maneira permanente dos gestores, dada a complexidade e dos caminhos a serem percorridos para se minimizar os impactos dos tributos. Podemos pensar na seguinte questão: a legislação tributária é o ponto de partida, como já estruturamos a hierarquia jurídica da nossa legislação tributária!

No Sistema Tributário Nacional conforme o Portal Tributário, disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>> (Acesso em: 18 maio 2016.) é composto por 92 tributos no tocante às esferas: federal, estadual e municipal. Isso faz com que as empresas, principalmente as de grande e médio porte, tenham departamentos específicos para cuidar exclusivamente dessa gestão tão importante que impacta economicamente na vida delas. Os principais impostos e contribuições que são mais habitualmente recolhidos pelas empresas são:

Quadro 1.2 | Âmbito e atividade

Âmbito	Tributos	Ramo / Atividade
Federal	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ	Comércio, indústria, prestação de serviços
Federal	Contribuição Social sobre Lucro – CSLL	Comércio, indústria, prestação de serviços
Federal	Programa de Integração Social e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – PIS/COFINS	Comércio, indústria, prestação de serviços

Federal	Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI	Comércio, indústria
Estadual	Impostos sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS	Comércio, indústria
Municipais	Impostos sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN	Prestação de serviços

Fonte: elaborado pelo autor.

Um ponto importante sobre os impostos é o pagamento feito pelo cidadão para manter o Estado funcionando e prestando serviços, mas assume como característica que independe qualquer atividade estatal específica em relação ao contribuinte (o que paga os tributos), podendo assim dizer que não são vinculados.



Assimile

Todo e qualquer tipo e espécie: imposto, taxa e contribuição devem seguir os princípios constitucionais abordados na Seção 1.1, como exemplo da legalidade, anterioridade e outros.

Dentro dos tributos vinculados, isto é, as empresas vão ao ente em busca de serviços que são o caso das taxas e a cobrança das contribuições de melhorias irão ocorrer para fazer face ao custo de obras públicas, como por exemplo, de uma praça perto da sede.

Quadro 1.3 – Espécie, vinculação e a contraprestação

Espécie	Vinculação	Contraprestação
Imposto	NÃO	Impostos são arrecadados para manter o funcionamento e garantir despesas dos órgãos públicos, outra destinação são para serviços básicos para população como: saúde, segurança e educação.
Taxa	SIM	São arrecadados quando o contribuinte (quem paga a taxa) vai a um órgão público em busca de um serviço específico, como por exemplo, a emissão de um simples RG, portanto, a vinculação se dá ao fato de as pessoas irem atrás da emissão do documento.
Contribuição de Melhoria	SIM	A arrecadação se dá através de um serviço ou melhoria estrutural subsidiada por um órgão público e que sua consequência e vinculação está ligada à valorização imobiliária, como por exemplo a construção de uma praça de esportes.

Fonte: Brasil (1988).

Pronto! Uma vez discutidos os aspectos sobre os tipos e espécies dos tributos, vêm as seguintes perguntas: imposto é a mesma coisa que tributo? Existe diferença entre impostos, taxas e contribuições? Os órgãos arrecadadores são obrigados a dar algo em troca para cobrar os tributos? Hoje em dia há muita confusão quando falamos tributo é imposto? Quando falamos eu pago um mundo de impostos? Mas dentro desses “impostos” não estou incluindo também as taxas e contribuições que são espécies de tributos que são vinculados a uma contraprestação, ou serviço colocado à disposição?

Percebemos, muitas vezes, falta do conhecimento introdutório sobre determinado assunto, principalmente na área tributária. Na correria do dia a dia, as pessoas aprendem sobre tributação muito em função do resultado final, e, conseqüentemente ficam sem base para entender determinados detalhes e situações avançadas que impactam diretamente nesse resultado final.

Diante desse cenário, os profissionais, às vezes, até conhecem um ou outro imposto, uma determinada taxa ou uma contribuição, mas só superficialmente, porém não sabem a diferença entre eles. Veja isso em diversas situações cotidianas, como: nas aulas, nas revistas, na fila do banco, até jornalistas e profissionais da área confundem os tributos.



Pesquise mais

Este artigo traz como tema tipos dos tributos. Disponível em: <http://veja.abril.com.br/idade/exclusivo/perguntas_respostas/carga-tributaria/impostos-taxas-tributos-contribuicoes-pib-governo.shtml>. Acesso em: 16 maio 2016.

Conforme abordado na Seção 1.1, os artigos 153 ao 156 da Constituição Federal são os que estabelecem quais tributos poderão ser instituídos pelos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e agora sabemos quais são os tipos e espécies dos tributos, que se dividem em: impostos, taxas e contribuições de melhorias, que são determinados quando buscamos ou não um serviço colocado à disposição pelos órgãos públicos.



Exemplificando

Há um estudo para planejamento tributário em andamento de uma indústria de calçados há mais de 15 anos em uma Região do Sudeste, afastada do centro da cidade, carente de infraestrutura e acesso

dificultado, faz com que a produção demore a ser escoada gerando um custo de operação.

Para que essa fábrica venha a obter viabilidade serão necessários para o projeto:

- a. Melhorias nas condições de infraestrutura aos arredores da fábrica, como asfalto, iluminação pública.
- b. Negociar prazos para cobrança das contribuições de melhorias que irão impactar no resultado final.
- c. Prever a taxa de retorno nos investimentos, planejando e mensurando que essas melhorias irão fazer com que seus custos de produção e transporte irão reduzir.

Diante deste cenário, os representantes da empresa precisam negociar estes benefícios, mas não estão a par com qual ente tributário e quais impostos, taxas e contribuições irão ser cobrados. Por isso, precisam identificar quem são os entes tributantes, quais tributos nas suas referidas competências, para poder negociar com a empresa.

Resolução:

1º) Precisamos extrair o que está sendo demandado pela empresa:

I. Definir qual é a infraestrutura necessária para implantação e redução dos custos.

II. Prever aumento da produção, já prevendo melhorias e o pagamento do tributo extra sobre essa nova carga de vendas.

2º) Descobrir quem são os entes tributantes que possuem a respectiva competência sobre estes aspectos, entender e prever qual prestação que está vinculada à cobrança do tributo em conformidade com a legislação:

Passo 1: Identificar o que são: impostos, taxas e contribuições

Passo 2: Saber o que está vinculado aos serviços a serem buscados e quanto irão impactar no processo.

Tipo	Natureza	Justificativa
IPTU	Não vinculado	Não há contraprestação
Contribuição de melhoria	Vinculado	Há contraprestação
IPVA	Não vinculado	Não há contraprestação
TFA, TLIF e TFE	Vinculado	Há contraprestação

ICMS	Não vinculado	Não há contraprestação
IRPJ CSLL	Não vinculado	Não há contraprestação Há contraprestação

Logo, é essencial planejar para que as contribuições de melhorias ocorram sobre a infraestrutura da região. A empresa deverá contatar o município (prefeitura). Sobre planejamento do pagamento dos tributos sobre a circulação de mercadoria, a empresa continua observando questões com o estado, pois a eles, de acordo com a legislação, é que deverão ser verificadas as possibilidades de diminuição ou não do pagamento do tributo.

Em linhas gerais, a partir do exemplo da fábrica de calçados, você pôde perceber os caminhos que percorremos para chegar aos entes que legislam na Seção 1.1 e agora conhecemos as espécies, tipos e sua vinculação ou não retorno do ente. E somente assim cada qual no âmbito de suas competências possa ou não instituir tais possibilidades para que uma empresa (no caso de nosso exemplo) possa buscar benefícios e planejamento para cada atividade e em que momento ocorrerá sua cobrança.

Agora, vamos resolver o caso da Tudo Certo?

Sem medo de errar

Chegou o momento de resolvermos o caso da empresa Tudo Certo Ltda., ok?

A Diretoria Financeira, por meio do setor contábil, é responsável por dar continuidade aos estudos necessários para a construção do planejamento tributário da organização. Após análises foi identificado os entes tributantes aos quais a Tudo Certo deverá se relacionar ao longo de suas atividades operacionais.

Agora é momento de aprofundar-se no conhecimento sobre os tipos e espécies de tributos e, assim, entender em que momento impactará cada um deles e buscar a base sobre a vinculação ou não da contraprestação pelo ente arrecadador, em cada momento das atividades da empresa.

O início se dá com a compreensão do sistema tributário vigente e levantando alguns passos iniciais para a construção do plano já identificando cada autoridade tributante, a competência tributária dessa autoridade, identificação se o tributo é devido, e identificar os possíveis benefícios a serem alcançados. Assim, entraremos na face de identificar os conceitos dos tipos e espécies dos tributos.

1º) Identificar qual tributo irá impactar sobre a produção, embalagem, circulação da mercadoria, venda e renda.

2º) Descobrir em quais momentos os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria irão impactar no resultado final da empresa.



Lembre-se

Impostos são diferentes de taxas, que por sua vez são diferentes de contribuições, conforme previsto no art. 5º do CTN (Código Tributário Nacional).



Atenção

Os artigos 153 ao 156 da Constituição Federal são os que estabelecem quais os tributos poderão ser instituídos pelos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e art. 5º do CTN (Código Tributário Nacional) destaca as espécies.

Avançando na prática

Cobrança da taxa do lixo

Descrição da Situação-Problema

A General Links é uma organização de grande porte atuante no setor de telecomunicações. A empresa é especialista no segmento de transmissão de dados corporativos relacionados à telefonia. A empresa pretende implantar uma base de operação no país e empregar de forma direta e indireta cerca de 2.500 funcionários. Seus representantes pretendem negociar junto às autoridades competentes a redução ou até mesmo a isenção de impostos incidentes sobre a venda e sobre a renda para um determinado período. Os representantes têm dúvidas com quem devem ser negociados os tributos. Com base na legislação vigente no país, identificar: o(s) tributo(s) a ser(em) pago(s); a(s) autoridade(s) competente(s) com quem deverão ser negociadas tais reduções ou isenções, fundamentados com base na legislação, bem como na natureza dos tributos e a sua justificativa.

Resolução da situação-problema

1º) Identificar os tributos incidentes para a empresa da implantação à operação:

2º) Identificar os entes tributantes que possuem a respectiva competência sobre estes aspectos, entender e prever qual prestação que está vinculada à cobrança do tributo conforme a legislação:

Passo 1: Identificar os tributos que são cobrados da empresa:

Impostos

Taxas

Contribuições Sociais

Passo 2: Identificar os entes, a competência e a natureza dos tributos

Tipo	Competência	Natureza	Justificativa
IPTU	Municipal	Não vinculado	Não há contraprestação
TFA, TLIF e TFE	Municipal	Vinculados	Há contraprestação
ICMS	Estadual	Não vinculado	Não há contraprestação
PIS	Federal	Vinculado	Há contraprestação
COFINS	Federal	Vinculado	Há contraprestação
IRPJ	Federal	Não vinculado	Não há contraprestação
CSLL	Federal	Vinculado	Há contraprestação
INSS/FGTS/PIS	Federal	Vinculado	Há contraprestação

**Faça você mesmo**

A Willen Ltda. é uma empresa que atua no ramo de produção e comercialização de hardware, além da Consultoria em TI. Nos últimos anos, cresceu muito o trabalho em prestação de serviço de consultoria nas empresas, fazendo com que a organização vendesse a sua divisão de produção e comercialização de hardware e ficasse apenas com o segmento de serviços. Os proprietários pretendem elaborar um planejamento tributário para esta nova situação.

Com base na legislação vigente no país, identificar: o(s) tributo(s) que passarão a incidir sobre a operação; a(s) autoridade(s) competente(s) que deverão negociar tal redução ou isenção.

**Lembre-se**

A competência em legislar sobre os tributos e suas espécies está definida na lei. A Constituição Federal e o Código Tributário Nacional atribuem e sistematizam respectivamente cada uma das espécies de tributos.

Faça valer a pena

1. Os tributos se dividem em gêneros, conforme previstos na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional no seu Art. 5º, portanto, são caracterizados como:

- a) Imposto do Renda, ICMS e ISS.
- b) Imposto de Importação, IPTU e INSS.
- c) Tributos Nacionais, Tributos Estaduais e Tributos Municipais.
- d) Impostos, Taxas e Contribuições.
- e) Contribuições para Seguridade Social, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e ICMS.

2. Dentro dos gêneros qual é a principal diferença entre taxas e contribuições de melhorias?

- a) Cobrados por serviços públicos disponibilizados aos contribuintes que vão solicitá-los e as contribuições de melhoria remuneram serviços públicos executados que podem gerar valorização imobiliária.
- b) Não dizem respeito a nenhuma atividade estatal específica e as contribuições de melhoria apresentam o atributo desvalorização imobiliária.
- c) São cobrados pela prestação de serviços públicos somente postos fiscais para seus usuários, ao passo que o pagamento das contribuições de melhoria nos postos da prefeitura.
- d) São impostos que têm como contrapartida apenas a valorização imobiliária.
- e) São contribuições que têm como contrapartida obtenção de documentos e a realização de obras públicas.

3. Considere as seguintes afirmações:

I – Contribuição de melhoria se paga quando é feita a instalação de uma rede elétrica em uma rua.

II – Taxa não é um tributo e só é aplicado quando o contribuinte é pego praticando ato ilícito.

III – Imposto é um tributo, em que o contribuinte paga compulsoriamente sem que o Estado tenha que dar nada em troca.

É correto afirmar que:

- a) Apenas I está correta.
- b) Apenas I e II estão corretas.
- c) Apenas II e III estão corretas.
- d) Apenas I e III estão corretas.
- e) I, II e III estão corretas.

Seção 1.3

Fato gerador, base de cálculo, isenção, imunidade, incidência e não incidência

Diálogo aberto

Para iniciarmos nossas atividades vamos lembrar o caso da empresa Tudo Certo Ltda., tudo bem? A empresa Tudo Certo Ltda. decidiu através do corpo diretivo que o seu foco de atuação será na produção e comercialização de brinquedos de última geração no mercado. Para tanto, foram investidos R\$ 40.000.000,00 em estrutura e equipamentos, complementados com um quadro de 80 funcionários entre os setores de produção e administração. Francisco Junqueira, como diretor financeiro, é o responsável pela viabilização das operações, além da equipe que cuidará da elaboração do planejamento tributário da empresa, ok?

Agora, para atender à competência geral que é de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário e a competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para planejamento e execução do plano tributário, preparamos para você, nesta seção, a seguinte atividade:

A Diretoria Financeira, cujo responsável é o Sr. Francisco Junqueira, verificou que após toda fábrica de brinquedos instalada no terreno com 2.500 m², está com seus equipamentos em plena produção e comercialização. Toda sua fase pós-operacional (funcionamento), agora já organizada, terá a incidência da tributação sobre a atividade e renda, gerando impactos na produção, na estocagem, no transporte e na venda.

Cresce, então, a necessidade de identificar quais são os fatos geradores dos impostos e hipóteses de incidência tributária, além de verificar os casos de não incidência, em específico para as situações envolvendo apenas as imunidades, sendo tais identificações o ponto principal do trabalho solicitado pela diretoria financeira.

Desta forma, o setor contábil é acionado para materializar esta demanda e, você, como membro da equipe, irá auxiliar no desenvolvimento dos trabalhos técnicos, que pressupõe os estudos detalhados sobre a legislação tributária, no tocante ao campo de incidência e não incidência desses tributos, com vistas a saber que os incentivos que irão reduzir esses impactos tributários no resultado da empresa estão previstos na legislação vigente.

O início do processo do planejamento se dá pela exata compreensão do sistema tributário vigente, na qual serão necessários alguns passos iniciais para o andamento do planejamento, e compreender os conceitos sobre:

I. Incidência.

II. Fato gerador.

III. Base de cálculo.

IV. Diferenças nos atos legais de isenção, suspensão e imunidade para pagamentos dos tributos.

Vamos encarar mais esta atividade?

Não pode faltar

Prezado aluno!

Para começarmos o assunto desta seção, vamos retomar o que foi discutido na seção anterior, tudo bem? Pois bem, na Seção 1.2, você teve a oportunidade de conhecer o conceito de tributos, os tipos e espécie, lembra-se? Viu também que os tributos possuem natureza vinculada e não vinculada à finalidade que os instituiu. Na oportunidade, você pôde verificar que o termo tributo é uma nomenclatura que em nossa legislação designa impostos, taxas e contribuições, sendo que os impostos possuem natureza não vinculada e as taxas e contribuições já possuem um caráter vinculativo.

Ah! Você também deve estar lembrado que trabalhamos exemplos para fixar esse aspecto que é importante para a atividade pública, ou seja, a natureza de “vinculado” e “não vinculado”. Viu que ao se instituir um tributo vinculado, os recursos arrecadados custeiam diretamente a causa ao qual foi instituído, por exemplo, a famosa taxa do lixo.

Por outro lado, os tributos não vinculados são aqueles que não têm o destino de custeamento, em razão da finalidade que os criou, como por exemplo, o imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA, apesar da tributação sobre um bem automotor, os recursos arrecadados não são única e exclusivamente para pavimentar estradas.

Agora, para esta seção, abordaremos as questões relacionadas ao fato gerador do tributo, da questão de incidência de um tributo e não incidência e qual é a sua base de cálculo, falaremos sobre as imunidades e das isenções que estão previstas na legislação. Temos bastantes assunto, então vamos a eles!

Pois bem, para iniciarmos tais discussões, vamos entender o que se refere ao fato gerador de um tributo! Segundo Alexandre (2014), trata-se do ponto central do direito tributário, pois a partir deste elemento é que haverá a obrigação de se pagar um tributo. Nesta perspectiva, é preciso avaliar em que momento (temporal) a cobrança é devida, qual a base (valor) para cálculo deve ser utilizada, as alíquotas previstas nas regras.

Para que você tenha uma ideia, o Código Tributário Nacional (CTN), no artigo 113 dispõe sobre a obrigação tributária, que significa dizer que é o dever de fazer de um contribuinte, responsável ou terceiro em razão da lei. Esta obrigação se divide em obrigação principal e obrigação acessória, tudo bem?

A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (CTN, art. 113, § 1º). "A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas e negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos" (BRASIL, 1966).

Bem! A partir destas considerações, o fato gerador pode ocorrer tanto na obrigação principal, quanto na acessória. O fato gerador na obrigação principal, de acordo com o CTN, art. 114, é a situação que está definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Já no artigo 115 do CTN, o fato gerador, na obrigação acessória, se refere à obrigação tributária acessória que tem como fato gerador uma situação cuja ocorrência dá origem ao dever de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Para que você melhor compreenda, vamos exemplificar:



Exemplificando

Situações em que podem ocorrer fatos geradores de obrigação principal e acessória:

Imagine uma determinada distribuidora de produtos alimentícios que possui filial por todo o território. Ao realizar as vendas e enviar as mercadorias para o cliente, ocorrerá, neste caso, a obrigação de pagar o imposto (obrigação principal) e emitir a nota fiscal (obrigação acessória).

Casos como este são muito comuns. Mas o importante é que você consiga reconhecer a diferença entre uma obrigação e outra, ou seja, o fato gerador da obrigação principal é pagar o tributo, o da acessória é fazer uma espécie de "declaração" sobre o fato da venda da mercadoria, compreendeu?

Para complementar, podemos citar como exemplo de fato gerador de obrigação acessória e principal, quando se obtém renda (pessoa física) e lucro (pessoa jurídica). A interpretação da lei será a mesma, pois o pagamento do tributo sobre a renda ou lucro é a obrigação principal e a "declaração" da renda é a obrigação acessória.

Legal! Agora a pergunta que surge é: em que momento (temporal) ocorre o fato gerador? Para buscar tal resposta, precisamos recorrer ao Código Tributário Nacional, pois este momento que precisamos saber é tratado na lei como situações de fato e situações jurídicas, vamos acompanhar a figura a seguir:

Figura 1.7 | Situações de ocorrência do fato gerador

Situação de Fato	Situação Jurídica	Onde Encontrar
<ul style="list-style-type: none"> • É a evidenciação do fato gerador com base nos elementos econômicos, não contendo efeitos jurídicos (Alexandre, 2014). 	<ul style="list-style-type: none"> • Evidenciação do fato gerador desde o momento em que se verifique a completude do evento definido em lei (Alexandre, 2014). 	<ul style="list-style-type: none"> • CTN, artigo 116, I e II.

Fonte: adaptado de Alexandre (2014).

Cabe aqui considerar alguns aspectos que são relevantes quanto às situações do fato gerador. Quando se verifica a situação de fato, observa-se que para caracterizar a obrigação do tributo era o fato econômico. Sabag (2013) traz como exemplo a Súmula 577 do STF, em que cita a caracterização do fato gerador do Imposto sobre a, que se dá pela entrada da mercadoria no estabelecimento do importador.

Quanto ao imposto sobre a renda é mais complexo, pois envolve a disponibilidade econômica ou jurídica adquirida em determinado período. Nestes casos, para a pessoa física o ciclo termina no último dia do ano civil (31/12), para as pessoas jurídicas o ciclo será o mesmo conforme determina a legislação do imposto sobre a renda (SABAG, 2013).

Pronto! Uma vez conhecidos os aspectos jurídicos que caracterizam o fato gerador, vamos agora abordar a incidência e a base de cálculo, tudo bem?

Então, o termo hipótese de incidência serve para designar algo necessário e suficiente para que se constitua uma obrigação do contribuinte em pagar tributos. Para Sabag (2011) a hipótese de incidência é uma situação que está prevista em lei, que permitirá ao Ente Federado, em suas atribuições legais, estabelecer a cobrança de tributos.

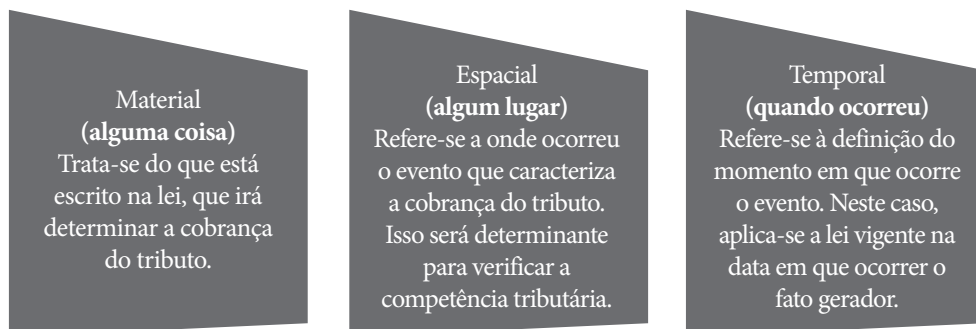


Refleta

O fato gerador das obrigações tributárias é definido em lei, e a hipótese de incidência é uma situação que está prevista em lei. Em essência, qual seria a diferenciação entre uma e outra?

Ao avançarmos nesta questão da hipótese de incidência, nos deparamos com um instrumento denominado “regra matriz de incidência tributária”. Trata-se de uma norma jurídica geral e abstrata, que relaciona uma hipótese, a uma consequência atrelada a ela. Refere-se a um ato de construção própria do juízo hipotético-condicional (CARVALHO, 2002). Vamos verificar como é feita esta construção? Acompanhe na Figura 1.8:

Figura 1.8 | Regra matriz de hipótese de incidência: análise do fato gerador



Fonte: adaptado de Carvalho (2002).

Estes aspectos da hipótese de incidência contribuem na identificação com o fato gerador tributário realizado, vinculando com a obrigação de pagar o tributo. No aspecto material temos o ponto central do fato gerador, pois se refere à conduta da lei que foi prevista para pagar o tributo. Podemos citar como exemplo uma aplicação no mercado financeiro. A legislação determina que se pague imposto sobre a renda e proventos, logo está caracterizado o fato gerador para a cobrança do tributo.

Quanto ao aspecto espacial, estamos falando em onde ocorreu o fato gerador. Dependendo do lugar já podemos definir a competência do ente federativo em tributar. Por exemplo, ao se adquirir um veículo automotor, temos que verificar onde isso ocorreu, tem-se que: a lei determina que se pague o IPVA. Neste caso, a competência em cobrar o imposto é no âmbito estadual.

Já o aspecto temporal, se refere a quando que ocorreu o evento que se caracterizará como fato gerador para a cobrança do tributo. Neste contexto, a questão do período passa a ser muito importante em termos de legislação, pois se houver qualquer mudança na lei para a cobrança de um determinado tributo, e o imposto devido deverá ser maior do que está em vigência, a data (período) de ocorrência do evento será primordial para o pagamento a mais ou não por parte do contribuinte. Vamos verificar um exemplo!



Exemplificando

A Food Service atua na prestação de serviços em alimentos. É uma empresa que fornece alimentos para hotéis, restaurantes, bares e eventos em feiras de uma maneira geral. O processo de operação se pauta na aquisição de materiais, processamento e elaboração dos produtos. Utilizando a regra matriz de incidência tributária, vamos identificar o imposto a ser pago e o ente da federação competente para a cobrança.

Resolução:

Façamos um quadro que represente a regra matriz de hipótese de incidência.

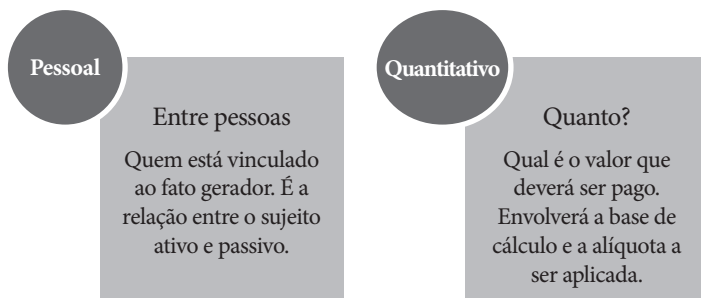
Aspecto		Fato Gerador
Material	Alguma coisa	Previsão de cobrança de imposto por circular mercadoria.
Espacial	Algum lugar	No estado, e no município.
Temporal	Quando ocorreu	Apuração dentro do período do exercício financeiro.

Neste caso, no aspecto material tem-se a circulação de mercadorias, que na legislação está prevista a cobrança de imposto (ICMS). No aspecto espacial, a localização da empresa está em um determinado município, pertencente a algum estado e finalmente o período em que ocorre esse evento está dentro do exercício financeiro ou calendário civil. Se observarmos a C.F em seu artigo 155, II, verificaremos que o imposto é de competência do Estado.

Muito bem! Este exemplo se refere a um imposto apenas, mas esta regra pode ser aplicada para qualquer tributo existente na legislação, pois muitas vezes o fato gerador pode estar evidente na lei, porém, dependendo do evento, é preciso que se faça um exercício de reflexão para caracterizar o fato gerador da obrigação tributária, ok?

Legal, uma vez feitas as análises para identificar o fato gerador, o próximo passo é vinculá-lo à obrigação tributária. Para que isso ocorra é necessário acrescentar mais dois aspectos na "regra matriz de hipótese de incidência" que são os aspectos: pessoal e quantitativos. Vamos entendê-los a partir da Figura 1.9:

Figura 1.9 | Regra matriz de hipótese de incidência: análise da obrigação tributária



Fonte: adaptado de Carvalho (2002).

No aspecto pessoal, o objetivo é identificar o sujeito ativo e o sujeito passivo. No caso dos tributos, o sujeito ativo estará representado pela figura do ente da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e o sujeito passivo será o contribuinte (seja pessoa física ou jurídica). Já no aspecto quantitativo, se refere à transformação em valores sobre o que deverá ser pago em termos de tributo, tudo bem?

Então, para que ocorra esta quantificação, o primeiro passo é saber qual valor será utilizado como referência para o cálculo do tributo. A esta referência atribuímos o nome de base de cálculo, que, segundo Carvalho (2002), trata-se de um padrão, critério ou referência a ser adotada para se calcular um tributo. Em linhas gerais, aquela materialidade que observamos na regra matriz é dimensionada na base de cálculo para se calcular o tributo. O segundo passo para a quantificação é aplicar a alíquota (conforme determina a lei). As alíquotas se referem a um percentual que é aplicado sobre uma base de cálculo (como por exemplo, o valor de um bem), para dele extrair o valor do tributo a ser pago para o ente da federação.

Ao utilizarmos o imposto sobre transmissão de bens Intervivos (ITBI), previsto na C.F. art. 156, II, imagine que essa transmissão de bens se refira a um imóvel que foi vendido de uma pessoa para outra. Neste caso, a base de cálculo do referido imposto será o valor venal do imóvel que será transferido de um titular para outro.



Atenção

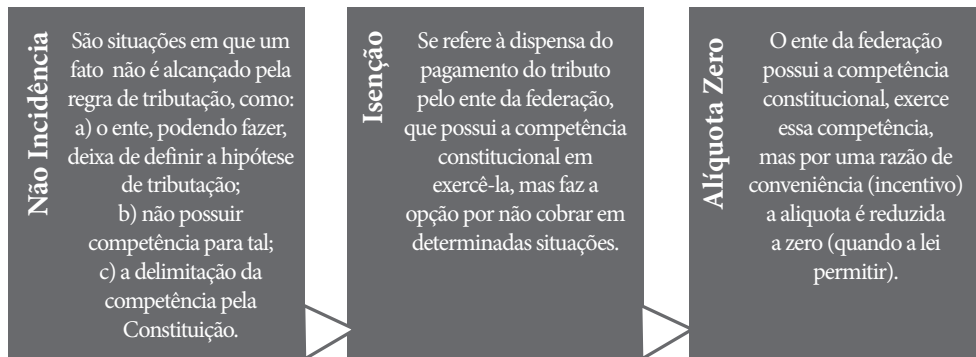
○ ITBI, imposto que era de competência estadual, com o advento da constituição Federal em 1988, passou a ser de competência do Município.

Muito bem, até agora abordamos o que se deve pagar, para quem, por que pagar e como calcular esse pagamento. Contudo, a legislação prevê também situações em que não se paga um tributo, vamos conhecê-las?

Na legislação, segundo Alexandre (2014), há três diferentes situações que são exceção à regra de pagamento dos tributos a saber: a não incidência (abrangida pela imunidade), a isenção, e a fixação de alíquota zero. E o que difere entre uma situação

e outra no tocante ao não pagamento? A Figura 1.10 traz essa diferenciação, como você poderá observar:

Figura 1.10 | Diferenciação das situações de não pagamento de tributos



Fonte: adaptado de Alexandre (2014).

Neste contexto podemos exemplificar algumas situações. No caso da “não incidência” quanto o ente da federação pode fazer, mas deixa de definir a hipótese, pode-se tomar como exemplo, o Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* ou Doação – ITCMD, em que o Estado cria o tributo tendo como fato gerador sobre os bens imóveis, excetuando as doações. Nos casos em que não possui competência, se refere à cobrança de IPVA sobre a propriedade da bicicleta. E finalmente, na delimitação da competência, quando esta já vem estipulada em lei (ALEXANDRE, 2014).

Quanto à isenção, a dispensa legal do pagamento leva automaticamente à imunidade. Logo, podemos citar, como exemplo, a questão da instituição de impostos sobre a renda, patrimônio e serviços entre os entes da federação (C.F., art. 150, VI, a). Por fim, para exemplificar a alíquota zero, podemos citar o imposto sobre produtos industrializados, em que a União tem a competência de cobrar, mas por uma razão de incentivo ao consumo, resolve reduzir ou até mesmo zerar a cobrança, para alcançar o fim de aumento de produção e vendas.



Assimile

A Regra Matriz de Hipótese de Incidência se refere a cinco aspectos que nortearão para evidenciar o fato gerador e a sua vinculação à obrigação tributária. São eles:

- I. Material.
- II. O espacial.
- III. O temporal.
- IV. O quantitativo.
- V. O pessoal.



Pesquise mais

Este artigo traz como tema a distinção entre fato gerador e hipótese de incidência e o reflexo de ambos sobre atividades ilícitas. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,a-distincao-entre-fato-gerador-e-hipotese-de-incidencia-e-o-reflexo-de-ambos-sobre-atividades-ilicitas,46456.html>>. Acesso em: 25 abr. 2016.

Pronto! Agora podemos partir para a resolução do caso da Tudo Certo. Vamos a ele?

Sem medo de errar

Vamos retomar a o caso da empresa Tudo Certo, ok?

O Sr. Francisco Junqueira está à frente do trabalho para realizar o planejamento tributário da empresa. A organização já está com o seu parque industrial instalado e iniciando a produção e comercialização dos brinquedos de alta tecnologia. Nesta fase pós-operacional (funcionamento pleno), ocorrerá a tributação sobre as operações da empresa, que gerará impactos em seus resultados.

Diante destes fatos, a equipe de controladoria terá de identificar os fatos geradores e hipóteses de incidência dos tributos sobre as atividades da empresa. Esta etapa é importante para se construir o planejamento tributário da organização, cujo objetivo é reduzir o impacto tributário nas operações da Tudo Certo Ltda.

Para auxiliá-lo na execução desta atividade você deverá resgatar os dados e informações completos mencionados no tópico “Diálogo Aberto”. Destacamos a seguir sugestões para os passos que você pode adotar, para construir a resolução do caso da empresa e atender, enfim, às demandas solicitadas pela diretoria responsável, tudo bem?

Passo 1: utilize a regra matriz para identificar o fato gerador e vinculá-lo à obrigação tributária.

Aspecto		Fato Gerador
Material	Alguma coisa	
Espacial	Algum lugar	
Temporal	Quando ocorreu	
Pessoal	Entre pessoas	
Quantitativo	Quanto	

Passo 2: identificar através da legislação os casos de não incidência (imunidade, isenção e alíquota zero).

Tributo	Não Incidência	Base Legal



Atenção

O Código Tributário Nacional – CTN, é a lei complementar que regulamenta os tributos, sistematizando a aplicabilidade dos mesmos.



Lembre-se

Os casos de imunidade são previstos pela Constituição Federal.

Avançando na prática

IPTU: imunidade ou isenção

Descrição da situação-problema

Uma certa instituição religiosa possui uma sede localizada no município de Altamira, cujo imóvel está em nome da própria instituição. No exercício de suas atividades administrativas, se deparou com uma dúvida tributária. A instituição está vislumbrando a possibilidade em inaugurar outro espaço localizado no município Pontal do Oeste, e o imóvel no qual verificaram para promover os encontros religiosos é de propriedade da Sans Imobiliária. Entretanto, a referida dúvida recai sobre o pagamento ou não do imposto, nas duas cidades.

Utilizado a regra matriz de hipótese de incidência, determine:

- O fato gerador e vincule com a obrigação tributária.
- Identificar se há caso de não incidência tributária, fundamentando com a base legal.

Resolução da situação-problema

Passo 1: utilize a regra matriz para identificar o fato gerador e vinculá-lo à obrigação tributária

Aspecto		Fato Gerador
Material	Alguma coisa	Propriedade predial (CTN, art. 32)
Espacial	Algum lugar	Município de Altamira
Temporal	Quando ocorreu	Exercício financeiro/ calendário civil
Pessoal	Entre pessoas	Instituição religiosa (CTN, art. 34)
Quantitativo	Quanto	Aplicação da alíquota sobre o valor venal do imóvel

Seguindo os passos pela regra matriz, o imposto a ser pago (IPTU) deverá ser para a prefeitura municipal de acordo com o valor venal do imóvel.

Passo 2: identificar através da legislação os casos de não incidência (imunidade, isenção e alíquota zero).

Na questão de não incidência por meio de imunidade, devemos observar a constituição federal. Para os casos de isenção e alíquota zero, devemos observar a lei ordinária dos entes tributantes.

Organização	Tributo	Não incidência	Base legal
Instituição Religiosa	Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana Município de Altamira.	Sim	C.F. art. 150, VI, b.
Instituição Religiosa	Imposto sobre a Propriedade Territorial e Urbana Município de Pontal do Oeste.	Sim	C.F. art. 150, VI, b.

Ao seguirmos os passos para a caracterização do fato gerador do imposto, bem como a sua vinculação da obrigação tributária, verificamos que haveria a obrigação para o pagamento do tributo à prefeitura, porém no imóvel localizado no município de Altamira, por ser de propriedade da instituição, a mesma está imune ao pagamento, porque o artigo 150 da Constituição Federal veda aos entes tributantes, cobrar impostos de templos de qualquer culto (inciso VI, alínea "b"). **Logo, como advém da C.F., trata-se de um caso de imunidade tributária.**

Quanto ao imóvel que será locado pela instituição religiosa no município de Pontal do Oeste, o proprietário é uma imobiliária. Logo, a cobrança do IPTU do proprietário é devida. Entretanto, o tempo em que este imóvel ficar locado pela instituição religiosa, não haverá o pagamento do imposto.

Logo será mais um caso de imunidade tributária, ainda que temporária, em razão da finalidade da instituição religiosa.



Faça você mesmo

A empresa de locação de veículos Max Rent a Car possui uma frota de 540 automóveis de pequeno e médio porte. Os automóveis possuem placas com registro no Município de Belo Horizonte, mas os referidos licenciamentos foram realizados no município de São Paulo, pois há uma base de trabalho da empresa na capital do estado, no qual há prestação de serviços. Utilizando a regra matriz de incidência tributária, determine:

- a) O fato gerador para pagamento do imposto.
- b) Identifique se há caso de imunidade tributária, isenção ou alíquota zero. Fundamente com base na legislação.



Lembre-se

O fato gerador na obrigação principal, de acordo com o CTN, art. 114 é a situação que está definida na lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Já no artigo 115 do CTN, o fato gerador na obrigação acessória se refere à obrigação tributária acessória tem como fato gerador uma situação cuja ocorrência dá origem ao dever de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Faça valer a pena

1. Assinale a alternativa correta sobre aquilo em que o Código Tributário Nacional normatiza o fato gerador?

- a) Fato gerador é uma situação definida em lei, como necessária e suficiente para ocorrência da obrigação principal e acessória.
- b) Fato gerador da obrigação acessória independe de lei aplicável.

- c) Fato gerador só se aplica à situação que origina uma obrigação principal.
- d) Fato gerador só se aplica à situação que origina uma obrigação acessória.
- e) Nenhuma das alternativas.

2. Enunciado: Nos casos do IPVA incidente sobre veículos automotores, a partir de quando é devido o tributo?

- a) No momento em que é o veículo for emplacado.
- b) No momento em que a documentação é transferida para nome do comprador.
- c) No momento da compra e posse do veículo.
- d) Quando as multas de trânsito forem quitas.
- e) No momento que autoridade de trânsito efetua a vistoria do Chassis do veículo.

3. A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, que tem por objeto o pagamento de tributo (CTN, art. 113, § 1º). Já a obrigação acessória refere-se:

- a) À instituição de impostos sobre a renda, patrimônio e serviços entre os entes da federação (C.F., art. 150, VI, a).
- b) Às prestações, positivas e negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (CTN, art. 113, § 2º).
- c) Ao utilizarmos o imposto sobre transmissão de bens Inter vivos (ITBI), previsto na C.F. art. 156, II.
- d) A determinar que os impostos são de competência dos Estados, observando a C.F em seu artigo 155, II.
- e) A incentivar o consumo, reduzir ou até mesmo zerar a cobrança, para alcançar o fim de aumento de produção e vendas.

Seção 1.4

Tributos: diretos e indiretos

Diálogo aberto

Olá, tudo bem?

Para iniciarmos nossas atividades, nesta seção, vamos lembrar o caso da Tudo Certo Ltda.

A empresa Tudo Certo Ltda. decidiu através do corpo diretivo que o seu foco de atuação será na produção e comercialização de brinquedos de última geração no mercado. Para tanto, foram investidos R\$ 40.000.000,00 em estrutura e equipamentos, complementados com um quadro de 80 funcionários entre os setores de produção e administração. Francisco Junqueira, como diretor financeiro, é o responsável pela viabilização das operações, além da equipe que cuidará da elaboração do planejamento tributário da empresa, ok?

Agora, para atender à competência geral de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário e a competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para planejamento e execução do plano tributário, preparamos para você, nesta seção, a seguinte atividade:

O Sr. Francisco Junqueira se vê em uma nova etapa para construir o planejamento tributário da organização. Com a empresa em pleno funcionamento, as obrigações fiscais vão ocorrendo e para tanto se faz necessário entender o momento em que ocorrem as tributações com características diretas e indiretas.

Em conversas com a área de controladoria, o Sr. Junqueira ficou sabendo que há a incidência de tributos classificados como diretos e indiretos, de acordo com a constituição da empresa, e haverá maior possibilidade em se planejar tributariamente no tocante aos impostos, pois com relação às contribuições, isso somente ocorrerá em casos muito específicos que deverão ser analisados. Como até então não havia a preocupação do diretor financeiro em classificar esses tributos, agora se torna algo importante, pois fazem parte da construção do planejamento tributário da organização.

Desta forma, o Sr. Junqueira solicitou ao setor contábil que fosse feito o levantamento, no qual você auxiliará no desenvolvimento dos trabalhos técnicos para saber: quais dos impostos e contribuições são incidentes sobre a atividade da

empresa? Como classificá-los quanto à sua finalidade e repercussão? Que espécie e definições envolvem cada um dos tributos?

Para o desenvolvimento desta atividade se faz necessário conhecer as formas de classificar os tributos de acordo com a doutrina jurídica, no que se refere a sua finalidade e a sua repercussão econômica.

Então, mãos à obra e vamos ajudar o Sr. Junqueira em mais esta demanda!

Não pode faltar

Caro aluno!

Antes de entrarmos no tema desta seção é importante que relembremos o que foi discutido. Pois bem, você teve a oportunidade de conhecer o conceito de fato gerador e entendeu se tratar do ponto central do direito tributário, pois é o elemento que evidencia a obrigação de pagar os tributos. Na sequência foi abordado o assunto sobre hipótese de incidência, que consiste em apresentar elementos suficientes para que possa gerar a obrigação tributária por parte do contribuinte. Em linhas gerais, a hipótese de incidência demonstra ao ente tributante, os aspectos legais para determinar uma cobrança de tributos.

Um ponto interessante na questão da hipótese de incidência foi que apresentamos a “regra-matriz” que basicamente se refere a um instrumento jurídico que auxilia a identificar se a hipótese possui uma consequência atrelada a ela. Isto, de certa forma, o auxiliou nos trabalhos de identificar a incidência ou não de um tributo. Você conheceu também a referência de valor sobre o qual é calculado o tributo, que conceitualmente se refere à base de cálculo, além do percentual aplicado sobre esta base de cálculo para determinar o valor monetário do tributo, ao qual, se referem as alíquotas.

Por fim, você conheceu as situações em que ocorrem a não incidência de pagamento de tributos (que são exceções às regras de pagamento) na qual são abordadas as situações de imunidade dentre outras, as isenções (dispensa de pagamento por parte de quem legisla sobre o tributo), que ocorre pela opção do ente competente em não tributar, mesmo com o amparo da legislação, além da alíquota zero, que são situações em que o ente da federação possui a competência, mas por uma razão de conveniência, deixa de cobrá-lo.

Agora, para esta seção, o tema será sobre os tributos diretos e indiretos. Neles você compreenderá os aspectos conceituais que os envolvem, quais são os tipos existentes de acordo com a legislação vigente no país, além da hipótese de incidência sobre os quais os tributos estão submetidos no tocante à atividade empresarial. Tudo bem?

Para começar esta discussão vamos abordar as bases conceituais sobre a classificação dos tributos. No campo do direito tributário podemos observar

uma diversidade quanto às formas de se classificar os tributos existentes na legislação vigente. Essa diversidade na classificação busca trazer a compreensão da complexidade das espécies de tributos, bem como as peculiaridades existentes quando comparamos um e outro.

Alexandre (2014) argumenta que as classificações auxiliam no entendimento sobre o nosso regime jurídico, aos quais estão submetidos os tributos, e em especial, quando se recorre a estas classificações, para restringir o nível de alcance de uma regra específica para a cobrança de um tributo.



Atenção

As classificações que são observadas no ordenamento jurídico não significam que possa existir alguma hierarquia, que seja mais vantajosa que outra. Apenas representam as diversas correntes de pensamento no campo do direito tributário.

Algumas destas classificações você já teve a oportunidade de verificar nas seções anteriores, quais sejam sobre hipóteses de incidência e tributos vinculados e não vinculados (destino da arrecadação). Vamos conhecer as demais classificações e, para melhor entendimento, esquematizaremos no Quadro 1.4:

Quadro 1.4 | Classificações dos tributos (grupo I)

Classificação	Espécie	Definição	Exemplo
Quanto à competência impositiva	Federais	Privativos pela União	IR; IPI; II; IE.
	Estaduais	Privativos pelo Estado e D.F	ICMS; IPVA.
	Municipais	Privativos pelo Município e D.F.	IPTU; ITBI; ISS.
Quanto ao exercício de competência	Privativos	A criação é de competência exclusiva de um ente.	Impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais
	Comuns	A criação é de competência de todos os entes.	Taxas e contribuições de melhoria.
	Residuais	A criação é de competência da União, quando não estão previstos ordinariamente.	Novos impostos e contribuições para a seguridade social.

Quanto à finalidade	Fiscais	Arrecadatória	IR, ICMS, ISS, IPTU, ITBI, IPVA.
	Extrafiscais	Interventiva	II, IE, IPI, IOF, CIDE, ITR.
	Parafiscais	Atividades específicas	INSS, PIS, COFINS, Rede "S", conselhos de classe, sindicatos.

Fonte: adaptado Alexandre, 2014.

A partir das informações do Quadro 1.4, vale a pena fazermos algumas considerações, quanto às classificações. A competência impositiva remete ao fato do ente ter o poder de tributar, independente do fruto da arrecadação estar sujeito à repartição entre os demais entes da federação. Na prática, significa dizer que apesar de a metade da arrecadação do IPVA ser obrigatoriamente repartida com os municípios, compete apenas aos Estados e ao Distrito Federal legislarem sobre este imposto.

Por outro lado, no exercício de competência, as situações que são de caráter privativo significam dizer que a constituição federal atribuiu a competência exclusiva para cada um dos entes federados em instituir tributos, sem que haja a possibilidade de delegação de tal competência. Quanto às situações comuns, a competência em instituir tributos é comum a todos os entes, desde que haja uma atividade que venha a justificar a cobrança. Em situações residuais, fica a cargo da União em instituir novos tributos, que ainda não foram previstos de forma ordinária.

No que se refere à finalidade, as espécies possuem características distintas, pois nela os tributos possuem fins meramente arrecadatórios, para custeamento da atividade do Estado, assumem também o caráter de extrafiscal, que significa intervir em situações econômicas ou sociais, que possam vir a regular o fluxo da atividade e conseqüentemente dos recursos no país. Já as espécies parafiscais se referem à contribuição para fins específicos de custeamento das atividades, como órgãos de classe, sindicatos, a própria previdência social.



Exemplificando

A Louse Industrial é uma empresa fabricante de insumos agrícolas com alta tecnologia em sua linha de produção. Como também exporta seus produtos para o mercado europeu e estadunidense, suas fontes de receitas advindas de exportação representam 21% do total faturado, e ao final do exercício a empresa gerou lucro 12% maior que no ano anterior. Como gera 1.200 empregos diretos, a Louse Industrial possui grande importância na economia local da cidade onde está situada. Sobre suas atividades incidem a tributação sobre as vendas, sobre a renda e demais obrigações

trabalhistas, porém, para aumentar o volume da balança comercial do país, a cobrança do tributo para a elaboração do produto e sua exportação para o mercado internacional estará temporariamente sob isenção.

Ao observarmos a classificação dos tributos quanto à finalidade, identifique as espécies e a definição dos impostos e a contribuições corporativas, da Louse Industrial Ltda.

Resolução

Passo 1: Imposto sobre a venda

IPI, ICMS e IE (imposto sobre exportação)

Passo 2: Imposto sobre a Renda

IRPJ

Passo 3: Contribuição Corporativa

SESI e SENAI (por se tratar do segmento industrial)

Tributo	Espécie	Definição
IPI	Extrafiscal	Interventiva
ICMS	Fiscal	Arrecadatória
IE	Extrafiscal	Interventiva
IRPJ	Fiscal	Arrecadatória
SESI e SENAI	Parafiscal	Atividade específica

Quadro 1.5 | Classificação dos tributos (grupo II)

Classificação	Espécie	Definição	Exemplo
Quanto às bases econômicas tributadas	Sobre o comércio exterior	Incidentes sobre operações de importação e exportação	II e IE
	Sobre o patrimônio e renda	Incidentes sobre bens móveis ou imóveis, produto do capital, trabalho ou ambos	ITR, IPTU, IPVA, IR
	Sobre a produção e circulação	Incidentes sobre a circulação de bens ou valores e produção de bens	ICMS, ISS, IPI, IOF, II, IE, contribuições (PIS e COFINS)

Quanto à repercussão	Diretos	Incidem diretamente sobre o sujeito passivo (não permitem repercussão)	IR, ITR, IPTU, IPVA
	Indiretos	Incidem sobre a pessoa diferente daquela que é caracterizada como sujeito passivo	ICMS, ISS, IPI, IOF, contribuições (PIS e COFINS), II, IE

Fonte: adaptado Alexandre, 2014.

Ao se observar o Quadro 1.5, verifica-se que no tocante à classificação sobre as bases econômicas, os tributos ocorrerão quando houver operações referentes a comércio exterior, quando houver patrimônio ou renda auferida, bem como sobre a produção ou circulação de bens ou atividades de serviços.

Neste contexto, surge uma situação interessante que envolve as operações com importação de bens. Em tais situações, há a incidência dos impostos sobre: importação; produtos industrializados; e circulação de mercadorias e serviços. Segundo Alexandre (2014), neste caso, a incidência destes três impostos sobre o bem importado em razão do entendimento jurídico segue uma corrente de pensamento que define o patrimônio como um conjunto de bens.

Quanto à classificação pela repercussão do encargo econômico, significa dizer que, neste contexto, há a possibilidade de ocorrer, dependendo da situação, a translação do encargo econômico-financeiro. Mas afinal, o que vem a ser esta translação? Quando os tributos são classificados pela sua repercussão, pode ocorrer que o tributo pode incidir o ônus do pagamento a um contribuinte sem que haja possibilidade deste transferir a sua responsabilidade do pagamento para outro contribuinte.

Entretanto, na legislação vigente também pode ocorrer a transferência do ônus do pagamento do tributo para outro sujeito passivo (contribuinte). Parece confuso? Vamos explicar. Há situações decorrentes da atividade econômica em que a obrigação do recolhimento do tributo fica a cargo da empresa que está vendendo o produto ou serviço, mas o pagamento efetivo deste tributo é do consumidor final.

Então! Os tributos diretos se definem como aqueles em que quando uma só pessoa (física ou jurídica) possui as condições de contribuinte, ou seja, aquele que terá a responsabilidade de cumprir as obrigações quanto ao recolhimento dos tributos que estejam previstos em lei. Na tributação direta, não há a possibilidade de transferência do ônus tributário, ou seja, uma vez definido o sujeito passivo (contribuinte ou responsável), o recolhimento é feito diretamente por estes contribuintes.

Algumas situações que podem exemplificar esta condição se referem à obrigatoriedade do pagamento do imposto sobre a renda, do IPTU, que incide sobre o patrimônio e o proprietário fica responsável pelo pagamento, bem como o IPVA, cujo proprietário do veículo é o responsável pelo pagamento. Nestes casos, cabe observar que o procedimento que assim configura tal classificação se dá pelo cálculo feito pelo contribuinte, preenche-se uma guia de recolhimento, e o pagamento efetivo é feito pelo proprietário, por meio (quase sempre) das instituições bancárias.

Agora, quanto aos tributos indiretos são assim classificados, de acordo com Alexandre (2014), em razão de haver a permissão da transferência do ônus tributário, ou seja, a empresa é a responsável pelo recolhimento, mas o pagamento efetivo é feito por outra pessoa (física ou jurídica), que não a empresa responsável. Afinal, em quais situações isso ocorre?

Estas situações em que ocorre o recolhimento indireto podem ser observadas quando certa empresa adquire matéria-prima para produção de um produto, ou até mesmo quando adquire um material para consumo que não esteja atrelado à produção. Nelas, o preço pago ao fornecedor, contém o valor do tributo, podendo ser ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI, sendo este último incidente sobre produtos elaborados. Vamos exemplificar!



Exemplificando

Vamos aproveitar o exemplo da Louse Industrial Ltda., para classificar os tributos quanto à sua repercussão econômica e finalidade, tudo bem? A Louse Industrial é uma empresa fabricante de insumos agrícolas com alta tecnologia em sua linha de produção. Como também exporta seus produtos para o mercado europeu e estadunidense, suas fontes de receitas advindas de exportação representam 21% do total faturado, e ao final do exercício a empresa gerou lucro 12% maior que no ano anterior.

Como gera 1.200 empregos diretos, a Louse Industrial possui grande importância na economia local da cidade onde está situada. Sobre suas atividades incidem a tributação sobre as vendas, sobre a renda e demais obrigações trabalhistas. Porém, para aumentar o volume da balança comercial do país, a cobrança do tributo para a elaboração do produto e sua exportação para o mercado internacional estará temporariamente sob isenção.

Ao observarmos as classificações dos tributos quanto à sua finalidade e a repercussão econômica de forma simultânea, classifique as espécies e a definição, dos impostos e as contribuições incidentes na atividade da empresa.

Resolução

Passo 1: Imposto e contribuição sobre a produção

IPI

Passo 2: Imposto e contribuição sobre a venda

ICMS e IE

PIS e COFINS

Passo 3: Imposto e contribuição sobre a Renda

IRPJ

CSSL

Tributo	Espécie	Definição
IPI	Extrafiscal e indireto	Interventiva e permite repercussão
ICMS	Fiscal e indireto	Arrecadatória e permite repercussão
IE	Extrafiscal e indireto	Interventiva e permite repercussão
PIS	Parafiscal e indireto	Atividade específica e permite repercussão
COFINS	Parafiscal e indireto	Atividade específica e permite repercussão
IRPJ	Fiscal e direto	Arrecadatória e não permite repercussão
CSSL	Parafiscal e direto	Atividade específica e não permite repercussão

Comentários

A partir da classificação dos tributos quanto à finalidade, percebe-se que os impostos e contribuições incidentes na produção e comercialização (venda), as espécies e a definição podem ser distintas (fiscal, extrafiscal e parafiscal), porém todos em questão possuem a repercussão comum que é de se caracterizarem tributos indiretos, pois nestes casos o tributo pago não é pelo responsável de fato, mas sim o consumidor final. Já para os tributos diretos (IRPJ e CSSL), no campo da finalidade, também possuem a espécie e definição distintas, entretanto, no campo da definição as repercussões são comuns.

Para finalizar, você como pessoa física também está sujeito a tal recolhimento indireto, e talvez até com maior carga de pagamento, pois como consumidor final, não há possibilidade de você repassar esse “custo” adiante, como ocorre com as empresas. Diante destes fatos, podemos entender que na tributação indireta, via de regra, paga quem consome o produto ou serviço, tudo bem?



Refleta

Se na tributação indireta o contribuinte responsável não é o que paga efetivamente o tributo, pois este ficaria a cargo do consumidor final. Entretanto, nos casos em que o contribuinte responsável repassa um valor a maior pelo tributo ao ente federado, em caso de restituição, quem teria direito? O contribuinte responsável ou o contribuinte que efetivamente pagou pelo tributo?



Pesquise mais

Este artigo traz uma discussão quanto ao entendimento do autor sobre o Artigo 166 do Código Tributário Nacional: que fala da transferência de encargo. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21088-21089-1-PB.pdf>>. Acesso em: 10 maio 2016.

Agora sim, podemos partir para a resolução da situação-problema para esta seção. Então, vamos a ela.

Sem medo de errar

Agora, você deverá resolver o caso da empresa Tudo Certo.

Lembre-se de que neste trabalho você deverá classificar os tributos (impostos e as contribuições) que incidirão sobre a venda e sobre a renda, cuja classificação deverá ser com relação à finalidade do tributo e a sua repercussão econômica, de acordo com as espécies e suas definições, tudo bem? Para auxiliá-lo na execução desta atividade, você deverá resgatar os dados e informações completos mencionados no tópico “Diálogo Aberto”.

Destacamos, a seguir, sugestões para os passos que você pode adotar, para construir a resolução do caso da empresa Tudo Certo, e atender, enfim, às demandas solicitadas pela diretoria responsável, tudo bem?

Passo 1: Identifique o imposto e contribuição sobre a produção.

Passo 2: Identifique o imposto e contribuição sobre a venda.

Passo 3: Identifique o imposto e contribuição sobre a renda.

Tributo	Espécie	Definição

Comentários



Lembre-se

As classificações dos tributos obedecem aos preceitos das diversas correntes doutrinárias do direito tributário, e são os norteadores para resolução da atividade.



Atenção

As contribuições sociais e corporativas se referem à tributação com direcionamento a uma atividade específica.

Avançando na prática

Sonja comércio de importados Ltda.

Descrição da situação-problema

A Sonja é uma empresa que comercializa equipamentos de comunicação importados. Com a tendência de queda do dólar, os gestores estão verificando a possibilidade de aumentar suas vendas no Brasil. No último mês fecharam a compra

de 3.500 equipamentos que terá um custo unitário de R\$ 450,00, já convertidos na nossa moeda, que promoverá um incremento nas receitas em torno de 15%.

A organização possui cerca de 18 funcionários, cuja folha de pagamento mensal atinge o valor de R\$ 75.000,00. A previsão é que a empresa atinja um lucro que represente aproximadamente 32% do seu faturamento mensal. Desta forma, classifique os impostos incidentes somente sobre a atividade de venda, renda, além das obrigações trabalhistas, no que se refere ao aspecto da repercussão econômica.

Resolução da situação-problema

Passo 1: Identifique o imposto e contribuição sobre a importação

Imposto sobre a Importação – II

Imposto sobre o Produto Industrializado – IPI

Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS

Passo 2: Identifique o imposto e contribuição sobre a venda

Imposto sobre a Circulação de Mercadorias – ICMS

Passo 3: Identifique o imposto e contribuição sobre a Renda

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Tributo	Espécie	Definição
II	Indireto	Incidem sobre a pessoa diferente daquela que é caracterizada como sujeito passivo.
IPI	Indireto	Incidem sobre a pessoa diferente daquela que é caracterizada como sujeito passivo.
ICMS	Indireto	Incidem sobre a pessoa diferente daquela que é caracterizada como sujeito passivo.
IRPJ	Diretos	Incidem diretamente sobre o sujeito passivo (não permitem repercussão).

Comentários

Em operações de importação de bens haverá a incidência do imposto sobre importação. Entretanto, como envolve bens (mercadorias) transformados, incidirá também o IPI e também o ICMS, por se tratar de circulação de mercadorias.



Faça você mesmo

A empresa União Service, prestadora de serviços em consultoria contábil, recentemente, fechou um contrato com a Ibero Estelar, uma *holding* com base na Espanha, cujos valores anuais ficaram em torno de R\$ 15.000.000,00, por ano, durante dois anos. Considerando que os gestores da empresa desejam efetuar a classificação dos tributos quanto a sua finalidade e repercussão econômica, identifique as espécies e definições dos impostos e contribuições envolvidos na atividade de venda e de renda da empresa.



Lembre-se

Via de regra, a União, no âmbito de suas competências pode isentar ou instituir alíquota zero para impostos, por se tratar de tributos com características interventivas.

Faça valer a pena

1. Dentro dos conceitos legais sobre os tributos diretos e indiretos, são tributos que impactam sobre:

- a) Renda, patrimônio e consumo.
- b) Somente sobre a renda.
- c) Somente sobre o consumo.
- d) Somente sobre o patrimônio.
- e) Somente para pessoas físicas.

2. (Adaptado FGV/Consultor Legislativo/MA – 2013) A Clínica Alvorecer, especializada em diagnósticos por imagem realizou um contrato de arrendamento mercantil de uma máquina de ressonância magnética, que foi importada da sede da empresa arrendante na Alemanha. Ao ingressar no Brasil, houve a incidência de impostos.

Neste contexto, de acordo com a legislação vigente no país, os impostos incidentes serão da espécie:

- a) Fiscal.
- b) Parafiscal.
- c) Direta.
- d) Indireta.
- e) Residuais.

3. A Bila Logística Ltda. arrematou em um leilão quatro veículos, fruto de uma operação de apreensão dos bens, por terem sido importados, sem obedecer a trâmites legais exigidos pela legislação do país.

A partir das afirmativas abaixo:

- I. Incidirá o ICMS, de espécie é indireta.
- II. Incidirá o IPI de espécie indireta.
- III. Incidirá o ISS de espécie direta.

É correto afirmar que:

- a) I e II estão corretas.
- b) Somente II está correta.
- c) Somente III está correta.
- d) Somente I está correta.
- e) I, II e III estão corretas.

Referências

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. Ver. atual e ampliada – Rio de Janeiro: Forense: São Paulo: Método, 2014.

AMARAL JÚNIOR, A. do. A boa-fé e o controle das cláusulas contratuais abusivas nas relações de consumo. In: BENJAMIN, Antonio Herman de V. **Revista de Direito do Consumidor**, V. 6, São Paulo: RT, 1993.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei 5.172 (1966). **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Código Tributário. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out. 1966.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 4. ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CREPALDI, S. A. **Princípios constitucionais tributários**. Disponível em: <http://www.oab.org.br/editora/revista/revista_06/anexos/principios_contitucionais_tributarios.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2016.

OLIVEIRA, A. M. de. j In: **Âmbito jurídico**, Rio Grande, XIII, n. 76, maio 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866>. Acesso em: 12 abr. 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A função da lei complementar tributária. In: **Âmbito jurídico, Rio Grande, X, n. 45, set 2007**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2250>. Acesso em: 10 maio 2016.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo, Saraiva, 2013.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo, Saraiva, 2011.

Planejamento tributário

Convite ao estudo

Prezado, aluno! Seja bem-vindo!

Nesta unidade vamos desenvolver o estudo do planejamento tributário, buscando propiciar a você as condições para desenvolvimento do plano tributário de uma organização. Para tanto, é necessário atingir a competência geral de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário, ao mesmo tempo em que trabalharemos a competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para planejamento e execução do plano tributário.

Para atendermos a tais competências, discorreremos, na Seção 2.1, os assuntos sobre a estrutura e fundamentos de planejamento tributário e os tipos de sociedades. Na Seção 2.2, discutiremos os processos de planejamento tributário, para que, na Seção 2.3, possamos conhecer os conceitos de organização e reorganização societária e culminando, na Seção 2.4, na execução do plano tributário.

Como forma de atingir a compreensão necessária, propomos a seguinte situação: Dri Cezar, Grasi Lourenço, Betânia e Dri Luisi são quatro jovens estudantes que, após participarem do desafio de empreendedorismo na faculdade, se animaram para criar uma empresa para atuar na produção de semijoias. Contando com a criatividade de cada uma das integrantes, somado ao crescente volume da demanda, principalmente do público feminino entre 20 e 55 anos, o negócio se tornou promissor aos olhos do mercado, despertando a atenção de importantes investidores situados no país.

Com o notado crescimento, as empreendedoras precisarão estruturar a empresa. Isso pressupõe formalizar o contrato social e estabelecer o tipo de sociedade que será criada, estabelecer as responsabilidades legais e administrativas de cada uma no contexto da organização e a forma como cada uma atuará. Ao mesmo tempo, Betânia sugeriu estabelecer como política da

empresa a constante observação dos aspectos que envolvem o planejamento tributário e a percepção de como deverão ser procedidas as ações com o objetivo de minimizar os impactos fiscais nas finanças da empresa.

No tocante à operação, as proprietárias estarão exercendo cargos diretivos na organização e pensam em se instalar em um imóvel que permita executar a produção dos produtos, acomodando cerca de 40 funcionários, entre a produção e o escritório. Além disso, contarão com um consultor externo para os assuntos burocrático-fiscais, que será você.

Desta forma, na qualidade de consultor, e se reportando diretamente à diretoria da empresa, você contribuirá no sentido de viabilizar o plano tributário da organização. Neste caso, você as ajudará a responder às seguintes questões: Como estruturar o processo de planejamento tributário? Que estrutura societária pode ser adequada para a organização? Quais estratégias poderão ser utilizadas no campo de reorganização societária? Como realizar a execução do planejamento tributário?

Bem, pelo visto, há muitas questões a serem respondidas! Então, mergulhemos em mais este desafio!

Seção 2.1

Estrutura do planejamento tributário

Diálogo aberto

Caro aluno, vamos resgatar o caso das meninas empreendedoras? Quatro estudantes de uma faculdade resolveram empreender no ramo de semijoias. Perceberam ser o momento de crescerem e identificaram a necessidade de estruturar a empresa e se instalar em um local para produzir os produtos. Para isso, contrataram um consultor externo para ajudar a viabilizar tais trabalhos. Nesta seção, o objetivo será de classificar a sociedade que está sendo constituída a partir das características que vêm a ocorrer, utilizando as bases legais.

Nesta seção buscaremos como objetivo conhecer, compreender e identificar informações que envolvem processos para desenvolver o plano tributário empresarial. Para tanto, propomos o seguinte caso: Dri Cezar, Grasi Lourenço, Betânia e Dri Luisi decidiram que irão constituir uma empresa sob o nome de CSA Design de Semijoias, na qual terá o seu registro imediatamente realizado nos órgãos competentes, cuja participação será de igual proporção. Dri Cezar gostaria de constituir a CSA como sociedade anônima de capital fechado. Já Grasi Lourenço entende que seria melhor fazer uma IPO e lançar ações no mercado. Dri Luisi acha melhor abrir como microempresa. Betânia entende ser melhor abrir como entidade sem fins lucrativos. Com estas posições divergentes se formou a primeira discussão, sem que se pudesse chegar a um acordo. Ocorre que a empresa está sendo constituída com capital social de R\$ 400.000,00, com a integralização total em dinheiro. Quanto à ocupação de cargos, fato este que constará em contrato, se dará da seguinte forma: a Diretora de Design e Criação ficará sob a responsabilidade de Grasi Lourenço; Dri Cezar será responsável pela Diretoria de Marketing; Dri Luisi ocupará a Diretoria de Produção; e, finalmente, Betânia responderá pela Diretoria Administrativa e Financeira. Um estudo realizado sobre as projeções financeiras comandadas por Betânia mostrou que a estimativa de faturamento da empresa para os próximos períodos será, em média, de R\$ 120.000,00, por mês. Sabe-se que, para definir a construção do planejamento tributário, será necessário observar sobre o tipo de sociedade que está sendo constituída. Assim, como consultor, você deverá elaborar um parecer, orientando as jovens empreendedoras no sentido de: definir o tipo de sociedade empresária que deverá ser constituída e o impacto na estruturação do planejamento tributário,

definindo os caminhos que poderão ser utilizados para escolha do regime tributário. Para desenvolver esta atividade, será necessário identificar: os administradores designados em contrato; os elementos que determinam a sociedade empresária; a personificação da sociedade; os tipos de sociedade empresária; além de compreender a finalidade do planejamento tributário e os procedimentos a serem adotados para analisar a melhor forma de tributação. Vamos então ao trabalho!

Não pode faltar

Para compreendermos o planejamento tributário, é preciso conhecer alguns aspectos importantes no tocante aos fundamentos e à própria legislação sobre a composição das sociedades empresariais. Mas, antes, vamos recordar sobre os assuntos abordados na seção anterior.

Abordamos o conceito relacionado aos tributos diretos, que são aqueles que impactam diretamente sobre o patrimônio ou renda gerada pela produção total, que, no caso de empresas, recaem sobre o lucro ou sobre os seus bens. Já os indiretos ocorrem nos casos em que a empresa é responsável pelo recolhimento, mas o pagamento efetivo é feito por uma outra pessoa física ou jurídica.

Agora, para esta seção, discutiremos a questão da estrutura do planejamento tributário, bem como a formação das sociedades empresariais e os tipos existentes, de acordo com a legislação vigente no país, impactando diretamente na estratégia do plano tributário da organização e no seu resultado econômico e financeiro.

O planejamento tributário é tratado como uma obrigação do administrador em encontrar alternativas lícitas para reduzir a carga tributária sobre a empresa. Com o elevado nível concorrencial que as empresas enfrentam no mundo dos negócios, o planejamento é uma das alternativas que irão beneficiá-las economicamente.

Segundo Chaves (2010), o planejamento tributário é o processo de escolha de ação, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, visando direta ou indiretamente à economia de tributo. Oliveira (2006) vê o planejamento tributário como uma forma lícita de reduzir a carga fiscal, que exige alta dose de conhecimento técnico e bom senso dos responsáveis pelas decisões estratégicas no ambiente corporativo. Portanto, o planejamento tributário tem como foco a escolha de alternativas e ações ou omissões lícitas, ou seja, a empresa resolve mudar a sede para um outro município, cujo valor do tributo possui alíquota menor, na escolha de uma alternativa lícita para reduzir a carga tributária, citando este fato como um dos exemplos.

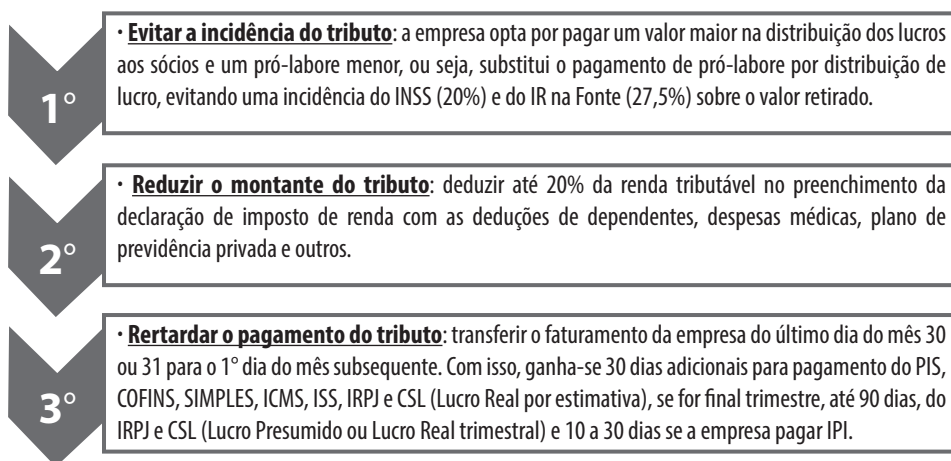


Refleta

A organização que deixa de efetuar o pagamento de um tributo no intuito de reduzir o montante da carga tributária é uma forma de planejamento tributário?

Agora que você teve a oportunidade de saber o conceito de planejamento tributário, vamos entender qual é o objetivo? O ato de estabelecer tal planejamento objetiva, dentre outras coisas, buscar, no primeiro momento, promover a redução do pagamento do tributo pelo contribuinte. Para alcançar este objetivo, é importante observar alguns aspectos que reduzem a incidência da obrigação, a saber:

Figura 2.1 | Aspectos reducionistas dos tributos



Fonte: Zanluca (2004).

É possível o contribuinte organizar e estruturar seus negócios de forma a minimizar os seus custos, aumentando a capacidade financeira e amenizando o impacto da carga tributária. Mas quais as condições necessárias para elaborar o planejamento tributário? Em resposta a tal questionamento, é importante você verificar sob quais situações é possível evitar a incidência do tributo, a postergação dos recolhimentos. Para tanto, é preciso verificar a fundo o que a legislação prevê, para, então, buscar as chamadas brechas e fissuras deixadas pela legislação.



Atenção

O planejamento tributário é a escolha de alternativas de ações ou omissões lícitas, que possibilita a redução da carga tributária da empresa, trazendo um melhor resultado financeiro para empresa.

Ao se familiarizar com a estrutura do planejamento tributário e aprender em seções anteriores sobre a legislação tributária, agora, você irá compreender os aspectos sobre a legislação societária. Você faz ideia do que vem a ser uma sociedade sob o ponto de vista empresarial? Como na legislação vigente é definido o empresário? Quais os tipos de sociedade previstos em nossa legislação?

Não se esqueça de que, dependendo do tipo de sociedade constituída, poderá haver uma influência direta no plano tributário de uma organização. Vamos então compreender estes aspectos que são relevantes!

Inicialmente, para situá-lo, o aspecto legal referente à sociedade é tratado na Lei nº 10.406/2002, que é o Código Civil (CC). Nele encontramos as regras que regem tais relações, do art. 966 ao art. 1.195.

Pois bem, para compreendermos a definição do empresário, nos reportaremos ao art. 966, em que se considera empresário aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, ou seja, uma atividade profissional, na qual a empresa é o objeto, visando lucro, com mão de obra, insumo, capital e tecnologia.

Por outro lado, não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa. Temos como exemplo a constituição de um consultório dentário, em que o profissional (dentista) exerce sua profissão nas atividades da sociedade.

Em que condições o empresário pode ser pessoa física ou jurídica? Como **pessoa física** será exercendo uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviço individualmente. Como **pessoa jurídica** teremos o empresário individual, com responsabilidade limitada (EIRELI), constituído por uma única pessoa titular, cujo capital social deverá ser integralizado e não poderá ser inferior a 100 vezes o salário mínimo vigente no país (CC, art. 980-A).

Mas qualquer pessoa pode exercer a atividade empresarial? Não, poderá exercer a atividade empresarial os que estiverem em pleno gozo da capacidade civil e não forem legalmente impedidos; as pessoas legalmente impedidas de exercer as atividades empresárias, se exercerem, responderão pelas obrigações contraidas (CC, art. 972).

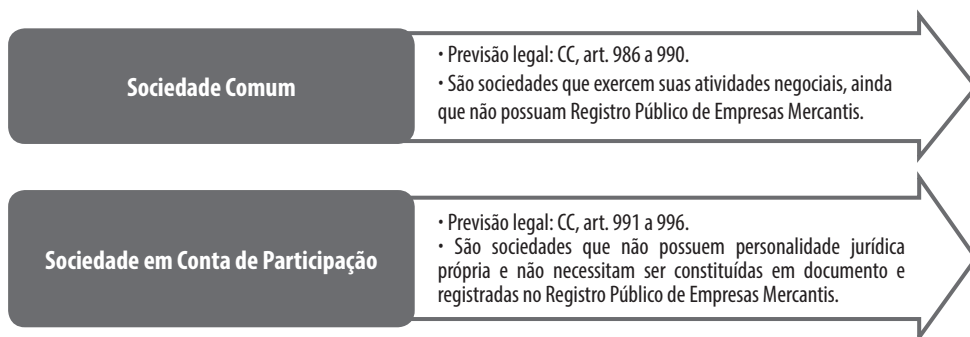
Para Gomes (2015), a empresa individual de responsabilidade limitada é uma forma de constituir alternativas para o exercício individual da empresa, desenvolvendo todas

as atividades empresariais e figurando como exclusiva responsabilidade por todas as obrigações assumidas, estando, porém, a responsabilidade de seu titular a semelhança do que já ocorre com as sociedades limitadas e anônimas, ou seja, restrita ao valor por ele integralizado no capital social.

Pronto, agora que conhecemos as bases conceituais sobre o empresário e sua atuação no exercício de suas atividades, vamos conversar sobre sociedade empresária. Segundo Coelho (2010), a sociedade empresária se configura pela união de duas ou mais pessoas, com o intuito de exercer uma atividade econômica, podendo ser pessoa física ou jurídica.

Neste contexto, você sabia que a sociedade empresária poder ser personificada e não personificada? A sociedade não personificada é aquela cujo ato constitutivo ainda não foi registrado no órgão competente, ou seja, aquela que não possui personalidade jurídica. Dividem-se em Sociedade Comum e Sociedade em Conta de Participação (SCP), com as seguintes características:

Figura 2.2 | Características de sociedades não personificadas



Fonte: elaborada pelo autor.

A Sociedade Comum se caracteriza por funcionar mesmo enquanto não exista a inscrição dos atos que venham a constituir a sociedade. Este tipo de sociedade é criado para que seja explorada uma atividade econômica sem que o registro seja efetuado, e por esta razão, não possui formalização jurídica. Em casos como este, a legislação determina que os sócios respondam de maneira ilimitada e solidária, exceto quando há limitações de poderes.

Já na Sociedade em Conta de Participação, duas ou mais pessoas se reúnem para a realização de um determinado negócio, ou seja, exploram uma determinada atividade por um prazo determinado, sendo uma delas comerciante. Nesta sociedade encontramos dois tipos de sócios: o ostensivo e o participante:

- **Sócio ostensivo:** aquele que desempenha a atividade empresarial, pois, de uma forma ou de outra, é o especialista na área do negócio. É ele que contrata os fornecedores e funcionários e fiscaliza toda e qualquer execução das atividades operacionais da organização que está administrando.
- **Sócio participante:** aquele que não aparece, exceto em situações em que intervier. É o investidor do negócio e normalmente entra na sociedade com o capital e não se obriga com terceiros. Caso haja alguma interferência por parte deste sócio, a responsabilidade passa a ser solidária.

Uma vez definido o conceito de sociedade não personificada, avancemos mais um pouco para conhecer, agora, o que vem a ser uma sociedade personificada.

A sociedade personificada é aquela que possui personalidade jurídica, mediante o registro dos seus atos constitutivos. Tem características comuns que se identificam com outros tipos de sociedades, como, por exemplo, a sociedade simples e sociedade empresarial.

Figura 2.3 | Tipos de sociedades personificadas



Fonte: adaptado do Código Civil (2002).

De acordo com o Código Civil 2002, as sociedades podem ser compostas conforme o Quadro 2.1:

Quadro 2.1 | Tipos de sociedades

Sociedade	Característica	Previsão Legal (C.C.)
Simplex	Exerce a atividade de natureza intelectual. São não empresárias.	Art. 997 ao 1.038
Em Nome Coletivo	Formada exclusivamente por pessoas físicas. Os sócios respondem de forma solidária e ilimitada com terceiros.	Art. 1.039 ao 1.044
Em Comandita Simples	O capital é dividido em quotas e prevê dois tipos de sócios (comanditados): <ul style="list-style-type: none"> • Pessoas físicas que respondem ilimitadamente e solidariamente com as obrigações sociais. • Comanditários, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, com responsabilidade limitada ao valor da sua quota. 	Art. 1.045 ao 1.051
Limitada	Sócios com responsabilidade limitada de acordo com a sua cota. Todos os sócios respondem solidariamente pela integralização do capital. A administração pode ser por uma ou mais pessoas.	Art. 1.052 ao 1.087
Em Comandita por Ações	O capital é dividido em ações e é regido pelas normas específicas de Sociedade Anônima. Somente o acionista administra a sociedade. Os diretores são nomeados no ato constitutivo da sociedade, em prazo indeterminado.	Art. 1.090 ao 1.092; Lei 6.404/197
Cooperativa	Sociedade formada por pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, constituídas para prestar serviços aos associados. As responsabilidades dos sócios podem ser limitadas e ilimitadas.	Art. 1.093 ao 1.096; e Lei 5.764/1971
Sociedade Anônima	O capital se divide em ações, que são lançadas ao mercado com o objetivo de captar recursos. As empresas constituídas podem ser de capital aberto ou fechado.	Art. 1.088 ao 1.089; e Lei 6.404/1976

Fonte: elaborada pelo autor.



Assimile

A **sociedade não personificada** é aquela cujo ato constitutivo ainda não foi registrado no órgão competente, ou seja, aquela que não possui personalidade jurídica. Divide-se em: Sociedade Comum e Sociedade em Conta de Participação

O objetivo desta seção foi apresentar a legislação societária, a constituição da sociedade simples e empresária e os tipos de sociedades.



Pesquise mais

O texto a seguir traz um estudo sobre o planejamento tributário e a eficiência da empresa em reduzir a carga tributária.

CABR. **Planejamento Tributário**. Disponível em: <<http://www.cabr.com.br/pdf/Planejamento%20Tributario.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2016.



Exemplificando

Pedro Rocha resolveu constituir empresa, a Pedro Rocha Participações, juntamente com mais quatro sócios. Na qualidade de sócio ostensivo, ele será o administrador, em razão de sua grande experiência na administração de hotéis e condomínios, e será o responsável pela contratação de fornecedores e empregados. Os demais sócios atuarão fiscalizando a gestão do administrador. O capital social terá quotas iguais, sendo integralizado, no ato da constituição, um valor de R\$ 150.000,00 de capital social. No entanto, a empresa que está sendo criada não possui os atos constitutivos plenamente realizados. Assim, de acordo com tais características, a partir da legislação pelo Código Civil, pela Lei nº 6.404/1976 e pela Lei nº 5.764/1971, que tipo de sociedade deverá ser constituída?

Resposta:

Passo 1: Identificar número dos sócios e o seu papel na sociedade.

São cinco sócios (sendo um sócio ostensivo e outros quatro participantes).

Passo 2: Identificar o(s) administrador(es) o negócio.

Será Pedro Rocha (sócio ostensivo).

Passo 3: Identificar a personificação.

Empresa não personificada, por não possuir personalidade jurídica constituída para explorar um determinado negócio entre duas pessoas, sendo uma delas pessoa jurídica.

Passo 4: Designar o tipo de sociedade.

Sociedade em Conta de Participação (SCP).

Comentários

De acordo com Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), do art. 991 ao 996, versa que uma SCP se caracteriza como sociedades em que duas ou mais pessoas se reúnem para explorar um determinado negócio, sendo que haverá dois tipos de sócios: o ostensivo (o que desempenha a atividade) e o participante (também conhecido como oculto, que é o investidor do negócio).

Sem medo de errar

Chegou o momento de resolver o caso da empresa CSA Design.

Dri Cezar, Grasi Lourenço, Betânia e Dri Luisi são quatro jovens estudantes que decidiram constituir uma empresa sob o nome de CSA Design de Semijoias, na qual terá o seu registro imediatamente realizado nos órgãos competentes, cuja participação será de igual proporção. Dri Cezar gostaria de constituir a CSA como sociedade anônima de capital fechado. Já Grasi Lourenço entende que seria melhor fazer uma IPO e lançar ações no mercado. Dri Luisi acha melhor abrir como microempresa. E Betânia entende ser melhor abrir como entidade sem fins lucrativos. Com estas posições divergentes se formou a primeira discussão, sem que se pudesse chegar a um acordo. Ocorre que a empresa está sendo constituída com capital social de R\$ 400.000,00, com a integralização total em dinheiro.

Assim, como consultor, você deverá orientar as jovens empreendedoras no sentido de: definir o tipo de sociedade que deverá ser constituída e estruturar o planejamento tributário, além de definir os caminhos que poderão ser utilizados para escolha do melhor regime tributário. Para desenvolver esta atividade será necessário seguir alguns passos:

Passo 1: Identificar número dos sócios e o seu papel na sociedade.

Passo 2: Identificar o(s) administrador(es) o negócio.

Passo 3: Identificar a personificação.

Passo 4: Elementos que determinam a sociedade.

Passo 5: Designar o tipo de sociedade.



Lembre-se

Para constituir uma empresa, é preciso conhecer a legislação societária e definir o objeto social.



Atenção

Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para produção ou circulação de bens ou de serviços, ou seja, uma atividade profissional, na qual a empresa é o objeto, visando ao lucro.

Avançando na prática

Constituição de uma sociedade

Descrição da situação-problema

José Arnaldo é proprietário da empresa J. A. COMÉRCIO DE ALIMENTOS, atuante no comércio de alimentos há mais de 30 anos, ou seja, é um dos mais antigos comerciantes da cidade de São João do Piauí. Após algumas reuniões com um amigo, resolveu empreender um novo negócio de prazo determinado com outros dois sócios. Com a incorporação de um loteamento, criaram a sociedade, sendo que um deles será o sócio responsável pela gestão, que no caso será José Arnaldo. É uma sociedade que cumprirá todos os atos de constituição da empresa e José Arnaldo será o sócio com responsabilidade ilimitada, ou seja, exercerá o papel de administrador e terá o seu nome na empresa, o mesmo não ocorrerá com o outro sócio, que terá a sua responsabilidade limitada ao valor de suas quotas de participação.

Sendo o sócio comanditado em contrato, José Arnaldo será o responsável por gerir as contratações de fornecedores, bem como os pagamentos aos fornecedores, dos impostos e outras obrigações contraídas pela sociedade. Diante do que foi exposto, identifique: Qual é o tipo de sociedade que será constituída? O que é preciso para a constituição deste tipo de sociedade?

Resolução da situação-problema

Passo 1: Identificar número dos sócios e o seu papel na sociedade.

Dois (sendo um sócio comanditado e o outro comanditário).

Passo 2: Identificar o(s) administrador(es) o negócio.

Sr. José Arnaldo (comanditado).

Passo 3: Identificar a personificação.

Empresa personificada, pois os atos constitutivos da empresa serão cumpridos em sua plenitude.

Passo 4: Designar o tipo de sociedade.

Sociedade Comandita Simples.

Comentários

De acordo com os arts. 1.045 ao 1.051, do Código Civil, as sociedades em comanditas simples se caracterizam por reunirem dois ou mais sócios, com papéis distintos, ou seja, um terá a responsabilidade ilimitada (comanditado) e o outro terá a sua responsabilidade perante às obrigações da sociedade, de acordo com o valor de participação de suas cotas (comanditário).



Faça você mesmo

João recebeu uma indenização no valor de R\$ 200.000,00 e resolveu abrir uma loja para comercializar roupas em um bairro próximo a sua residência. No intuito de constituir uma sociedade limitada e de expandir o seu negócio, ele investe todo o valor recebido nesse empreendimento, não aceitando a entrada de outro sócio, visto que o investimento é todo dele. Tomando como base o Código Civil, é possível a constituição desse empreendimento comercial? Justifique de acordo com o Código Civil.

Faça valer a pena

1. Em termos gerais, podemos afirmar que o planejamento tributário proporciona:

- a) A evasão fiscal.
- b) O atraso no recolhimento dos tributos provisionados.
- c) Um melhor retorno financeiro.
- d) A fiscalização na empresa pelos entes públicos.
- e) A redução em todas as alíquotas utilizadas pela empresa.

2. Qual é o tipo de sociedade cujo capital é dividido em ações lançadas ao mercado para captar recursos?

- a) Sociedade limitada.
- b) Sociedade cooperativa.
- c) sociedade em nome coletivo.
- d) sociedade anônima ou companhia.
- e) Sociedade EIRELI.

3. O planejamento tributário tem como foco a escolha de ações ou omissões lícitas, porque possibilita:

- a) A redução de pagamentos de fornecedores.
- b) O aumento da carga tributária.
- c) A evolução tributária.
- d) A redução da carga tributária.
- e) O não recolhimento dos tributos.

Seção 2.2

Processo do planejamento tributário

Diálogo aberto

Caro aluno, vamos iniciar o estudo relembando o caso da CSA? Muito bem, quatro jovens empreendedoras se uniram para viabilizar um negócio no ramo de semijoias. O negócio é promissor e cada uma das sócias assumiu uma diretoria diferente da empresa. Betânia, que responde pela diretoria administrativa e financeira, sugeriu que a empresa adotasse como política o planejamento tributário e você foi contratado para desenvolver este trabalho na empresa.

Nesta seção, o objetivo a ser alcançado será o de identificar informações que envolvem processos para desenvolver o plano tributário empresarial. Para tanto, preparamos a seguinte atividade:

A CSA Design de Semijoias foi constituída pelas suas sócias como uma sociedade de responsabilidade limitada. Decorrido o período de 12 meses, foi possível verificar que os tributos que incidiram sobre a atividade da empresa foram: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS), o Programa de Integração Social (PIS), a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A matéria-prima e os insumos foram adquiridos do mercado nacional e a distribuição é feita para lojistas em todo território nacional. O faturamento da empresa apurado foi na ordem de R\$ 4.720.000,00, cujo recebimento se dá por emissão de duplicatas com vencimento à vista, 15 dias e 30 dias. Os impostos pagos, no geral, foram na ordem de R\$ 620.000,00, efetuados pontualmente. Não há créditos a serem recuperados, assim como não há cobrança de fatos geradores decaídos.

Betânia está com dificuldades em estabelecer os processos necessários e os aspectos a serem observados sobre a organização para dar início à implantação do planejamento tributário. A prioridade atual é minimizar os impactos da tributação sobre a renda da empresa. Desta forma, na qualidade de consultor, você deverá identificar as características da atividade da empresa dentro dos procedimentos a serem adotados e definir os caminhos de deverão serem percorridos para que se

possa ter menor incidência de tributos sobre os resultados. Para esta atividade, você deverá estudar as informações sobre: planejamento empresarial, controle do fluxo de caixa, planejamento tributário estratégico e situações que possam gerar economia financeira para a empresa, constituindo o processo do planejamento tributário.

Então vamos resolver mais este problema!

Não pode faltar

Para discutirmos sobre o processo do planejamento tributário, vamos antes relembrar o conteúdo da seção anterior? Você se lembra de comentarmos ser uma obrigação para todo administrador o ato de observar os aspectos do planejamento tributário na empresa? Que este ato deve ser planejado e executado de forma lícita, ou seja, dentro dos preceitos da legislação?

Você verificou que o planejamento tributário consiste numa escolha de ações a serem adotadas com vistas a minimizar o impacto tributário nos resultados de uma organização, pressupõe conhecimento técnico e exige dos administradores bom senso no que se refere às estratégias que deverão ser adotadas no âmbito corporativo.

Você viu também que, dentre as finalidades do planejamento tributário, uma delas é retardar o pagamento dos tributos e que isto ocorre transferindo, por exemplo, o faturamento da empresa do último dia do mês para o primeiro dia do mês subsequente, refletindo diretamente no fluxo de caixa da empresa. Além disso, você pôde conhecer o conceito de sociedades personificadas e não personificadas, verificando que, dentro dos exemplos de sociedades personificadas, podem ser destacadas as de responsabilidade limitada.



Refleta

O responsável pelo processo de planejamento tributário precisa ter um conhecimento sobre o negócio e sobre a lei?

Agora, uma vez que revisados os conteúdos da seção anterior, para esta seção, discutiremos o processo do planejamento tributário, caminhando por algumas frentes importantes. Entretanto, você deve refletir inicialmente sobre os impactos que podem ocorrer no fluxo de caixa e no planejamento estratégico, tático e operacional, para definir as diretrizes no planejamento estratégico tributário.

O planejamento tributário deverá estar harmonizado com todos os aspectos que circundam o ambiente da organização, de forma a propiciar benefícios, como a competitividade mercadológica, a rentabilidade para os proprietários e, principalmente, o respeito aos preceitos legais.

No âmbito empresarial, para que este planejamento se construa, é necessário se organizar com método, para viabilizar com consistência o plano tributário da organização. Por isso, os processos devem ser discutidos e implantados nas organizações como parte componente da construção deste trabalho, cuja natureza deve ser contínua, e que prevê a interação de algumas áreas de conhecimento, das quais podemos citar o Direito, a Contabilidade e Administração.



Pesquise mais

Conheça um pouco sobre a carga tributária no Brasil:

BRASIL. Receita Federal. **Carga tributária 2014**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014/view>>. Acesso em: 16 jul. 2016.

Continuando nesta abordagem, vamos compreender o que vem a ser este processo de planejamento tributário. Refere-se a um conjunto de atividades ou procedimentos que deverão ser observados na fase do pré-planejamento. Algumas informações relevantes sobre a atividade da empresa podem ser verificadas na Figura 2.4:

Figura 2.4 | Informações da atividade da empresa



Fonte: adaptado de Borges (2007).

Mas que informações deverão ser prestadas? Como resposta, pode-se dizer que, com relação ao tipo de sociedade, é importante descrever se a empresa se refere a uma sociedade com responsabilidade limitada, sociedade por ações, entre outras. No tocante à área de atuação, é possível trazer informações sobre as características da atividade empresarial, como: se produz, comercializa ou se simplesmente presta serviços.

Por fim, também é importante trazer informações no que se refere às formas de geração de receita, como, por exemplo, o sistema de cobrança executado pela empresa junto ao cliente. É importante que você saiba que as razões para estes levantamentos é entender como funciona o fluxo de geração de receitas e se há importação de matéria-prima para elaboração do produto.

Para compreender melhor, vamos acompanhar este exemplo:



Exemplificando

A Lothar Serviços de Telecomunicações Ltda. é uma empresa que atua na instalação e manutenção de redes de comunicação para o ambiente corporativo, atuando no Estado de São Paulo. Os materiais e insumos necessários para a execução das atividades são adquiridos no mercado interno na medida em que há os projetos a serem desenvolvidos, além das necessidades de manutenção da estrutura de comunicação. Para os casos de manutenção, há a cobrança do serviço junto ao cliente, que é feita mensalmente, com a emissão de fatura, para atender ao caráter preventivo do serviço. Quanto ao faturamento oriundo dos projetos, estes são gerados normalmente para pagamento de três a seis etapas distintas, em que há o adiantamento de partes dos valores, para a execução do trabalho, dependendo da forma de negociação contratual que é feita com o cliente.

Resolução:

Para identificarmos as características da empresa de uma maneira geral, sugerimos sistematizar os dados em um quadro de forma objetiva:

Elementos de observação	Informações da empresa
Característica da sociedade?	Informar o tipo de sociedade e sua composição societária.
Ramo de atividade?	Informar se a atua no ramo industrial, comércio, serviços, entre outros.
Sistema de trabalho	Informar como a empresa desenvolve sua atividade de produção ou elaboração do produto.

Qual a origem dos materiais?	Informar como a empresa adquire matéria-prima ou insumos para elaborar o seu produto ou serviço e descrever se são produtos nacionais ou importados.
Localização geográfica da atividade	Informar se a execução é intermunicipal, interestadual ou, ainda, se há exportação.
Tipo de cliente	Informar se as vendas são realizadas para pessoa física e/ou jurídica.
Fonte de receita	Informar o(s) tipo(s) de receita(s) da empresa.
Forma de cobrança	Informar o sistema de cobrança (diário, mensal, anual) e os meios de cobrança (a vista, emissão de duplicatas, entre outros).

Uma vez definidas as questões que devem ser respondidas (via de regra é um padrão), o próximo passo é verificar o que há de informação na empresa:

Elementos de observação	Informações da empresa
Característica da sociedade?	Sociedade com responsabilidade limitada de acordo com o valor das cotas dos sócios.
Ramo de atividade?	Prestação de serviços em instalação e manutenção de rede de comunicação.
Sistema de trabalho	Instalação: execução do projeto de instalação de estrutura de rede de comunicação; manutenção: troca e manutenção da estrutura dos materiais da rede.
Qual a origem dos materiais?	Aquisição de materiais e insumos no mercado nacional.
Localização geográfica da atividade	Atuação somente no Estado de São Paulo.
Tipo de cliente	Pessoa jurídica (executada em ambiente corporativo).
Fonte de receita	Receitas com instalação de estrutura (projetos). Receitas com manutenção das estruturas instaladas.
Forma de cobrança	Para os projetos de instalação, a cobrança é feita por etapas, conforme o contrato, até a conclusão e faturamento integral. Para o serviço de manutenção com emissão de fatura para o cliente.

Comentários

A razão para que estes levantamentos sejam feitos se deve ao fato que irão nortear as etapas seguintes ao processo de planejamento e definição das estratégias, como:

Tipo de sociedade: irá nortear a forma de enquadramento tributário.

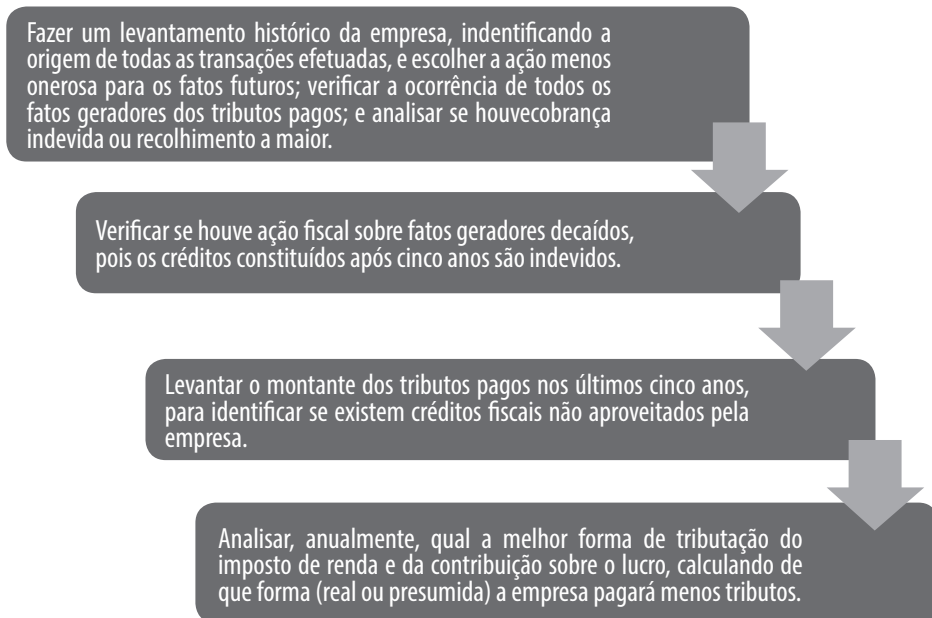
Sistema de trabalho e origem dos materiais e localização geográfica: para verificar as tributações e possíveis benefícios a serem alcançados.

Tipo de cliente e fonte de receitas: para verificar se há formas diferenciadas de tributação.

Forma de cobrança: para verificar a viabilidade de retardar o fato gerador.

Posterior a esta fase, de posse das informações relativas à fase de pré-planejamento, busca-se, nesta etapa, compreender o histórico tributário da organização, para que se possam delinear ações a serem adotadas, de forma que onerem em menor proporção, ou até mesmo se extinguir a obrigação tributária em alguns casos. Neste contexto, Chaves (2010) nos mostra os levantamentos das informações necessárias, conforme se verifica na Figura 2.5:

Figura 2.5 | Informações tributárias



Fonte: Chaves (2010).

De acordo com o autor, podemos verificar que, nesta etapa, o foco será nas informações de ordem fiscal nas quais o levantamento histórico das transações da organização será importante para as ações futuras que deverão ser estudadas e analisadas. Neste caso, verificar se houve ação fiscal sobre fatos geradores expirados é um dos aspectos de observação, pois, de acordo com a legislação, existe o período legal para que a autoridade tributante exerça o poder para arrecadar.

Concomitante a isto, levantar todos os pagamentos efetuados durante os últimos cinco anos tem como objetivo analisar se em algum momento a empresa não exerceu o direito de recuperar os créditos tributários, aos quais estão previstos em lei, de acordo com o tipo de operação da empresa.

Finalmente, a última etapa se refere ao exercício periódico de análise e acompanhamento sobre as ações tomadas, reexaminando a melhor forma de opção quanto ao regime tributário que deverá ser adotado, em razão das características de operação da empresa, sob a luz da legislação vigente. Um ponto fundamental em todo este trabalho técnico é que a empresa necessariamente deve ter a sua contabilidade organizada, assim como o gestor de detalhado conhecimento sobre as operações da organização, para que possa redesenhar as estratégias a serem traçadas do âmbito do planejamento tributário.

Para compreendermos estas etapas, vamos continuar com o exemplo da Lothar Serviços em Telecomunicações.



Exemplificando

A Lothar Serviços de Telecomunicações Ltda. é uma empresa que atua na instalação e manutenção de redes de comunicação para o ambiente corporativo, atuando no Estado de São Paulo. Sobre as atividades da organização, observando apenas os impostos, verifica-se que incidem o ISS, ICMS e IRPJ, pois a prestação do serviço pode ser intramunicipal (dentro do próprio município) e intermunicipal (em município diferente). Inicialmente, o gestor tem como prioridade minimizar os impactos do IRPJ, cujo fato gerador se dá pela razão das receitas, deduzidas destas os custos e despesas operacionais que vier a resultar em valores positivos. Nos últimos cinco anos foram pagos os seguintes valores referentes aos impostos: ISS, R\$ 1.634.200,00; ICMS, R\$ 474.120,00; e IRPJ, R\$ 824.630,00.

Observou-se na contabilidade da empresa que, para o referido período, todos os créditos oriundos das atividades foram devidamente aproveitados.

Resolução:

Para identificarmos as características da empresa de uma maneira geral, sugerimos sistematizar os dados em um quadro de forma objetiva:

Elementos de observação	Informações da empresa
Tributos incidentes na operação?	Informar as tributações incidentes nas operações da empresa (diretos e indiretos).
Hipótese de incidência/fato gerador?	Informar o fato gerador que origina a cobrança do tributo.
Cobrança de fatos geradores decaídos?	Informar se houve cobrança de tributos com fato geradores acima de cinco anos.
Valores pagos dos tributos?	Informar os valores pagos de cada tributo no período analisado.
Existência de créditos fiscais não aproveitados?	Informar a existência de créditos de tributos que não foram deduzidos pela empresa.

Uma vez definidas as questões que devem ser respondidas (via de regra é um padrão), o próximo passo é verificar o que há de informação na empresa:

Elementos de Observação	Sim	Não	Informações da empresa
Impostos incidentes na operação?	X		ISS, ICMS e IRPJ.
Hipótese de incidência /fato gerador?	X		ISS: sobre os serviços prestados relativos ao serviço de instalação e manutenção (quando este for executado no próprio município ou entre municípios). ICMS: sobre os materiais para prestação de serviço de manutenção. IRPJ: sobre o lucro resultante das receitas subtraído os custos e despesas de operação.
Cobrança de fatos geradores decaídos?		X	
Valores pagos dos tributos?	X		ISS: R\$ 1.634.200,00; ICMS: R\$ 474.120,00; IRPJ: R\$ 824.630,00.
Existência de créditos fiscais não aproveitados?		X	

Comentários

Esta é uma etapa que possui como foco os eventos fiscais ocorridos em determinado período. A relação das variáveis de impostos incidentes e o fato gerador terão peso determinante nas estratégias a serem traçadas para a minimização da hipótese de incidência e fato gerador dos tributos futuros.

Quanto à cobrança de fatos decaídos e dos tributos pagos, implicarão ações por parte da empresa em recuperá-los para abatimentos nas cobranças futuras dos tributos. Por fim, o fato de saber sobre a existência ou não de créditos não aproveitados, implica diretamente abatê-los de forma imediata.



Atenção

É importante você saber que as informações e as características podem variar de acordo com a organização, o ramo de atividade e o sistema de operação para elaboração do produto ou serviço!

Pronto! Agora que você pôde conhecer os processos e aplicabilidade do planejamento tributário, devemos complementar estas informações abordando o funcionamento destes elementos componentes da fase de levantamento de informações para o plano tributário a ser executado nas organizações. É importante você compreender, neste contexto, que as organizações podem optar por alguns dos tipos existentes de planejamento tributário, que são: o preventivo, o corretivo e o especial, cada qual com finalidade específica, sendo que o administrador deverá escolher para implantar uma frente de atividades. O Quadro 2.2 apresenta a finalidade de cada um deles:

Quadro 2.2 | Tipos de planejamento tributário

Preventivo	Desenvolver de modo contínuo as orientações, os manuais e as reuniões com os responsáveis pelo cumprimento da legislação tributária.
Corretivo	Quando detectar alguma anormalidade, inicie um plano de estudo com alternativas que vão corrigir o problema detectado.
Especial	Quando surge um evento novo, como o lançamento de um produto novo, a abertura de uma filial, a incorporação de uma empresa e outros fatos, surge à necessidade de um plano tributário compatível com o aumento dos custos e receitas, com esse novo evento.

Fonte: adaptado de Oliveira (2009).

A escolha pela tipologia de planejamento tributário a ser adotada pela organização dependerá única e exclusivamente do gestor ou administrador, pois, neste momento, será ele que deverá entender o que deve ser adequado para a empresa. É claro que o fato de se escolher um tipo de planejamento não implica descartar os demais, pois se trata de um trabalho que pode ser pensado, desenvolvido e analisado com uma ou mais metodologias de acompanhamento e correção.



Assimile

A atividade preventiva é a forma de estudar os atos e os negócios jurídicos que o responsável pela elaboração do processo de planejamento tributário estratégico pretende alcançar.



Pesquise mais

O texto a seguir traz um estudo sobre o planejamento tributário e o instrumento empresarial de estratégia competitiva: Disponível em: <<http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:AnQ3lutBZUwJ:revista.uepb.edu.br/index.php/qualitas/article/viewFile/106/75+&cd=2&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>>. Acesso em: 16 jul. 2016.

Agora você já pode partir para a resolução do caso da CSA, buscando atender às necessidades levantadas pela direção da empresa para identificar os elementos da organização, para o desenvolvimento do processo de planejamento tributário.

Então vamos lá!

Sem medo de errar

Chegou o momento de resolver o caso da empresa CSA Design.

Lembre-se de que, para esta atividade, você deverá identificar as características da atividade da empresa dentro dos procedimentos a serem adotados e definir os caminhos de deverão ser percorridos para que se possa ter menor incidência de tributos sobre os resultados.

Os dados referentes ao caso para esta seção se encontram no “Diálogo Aberto”. Você deverá buscar as variáveis necessárias, identificá-las e sugerir caminhos que poderão ser trilhados dentro do planejamento tributário. Desta forma, deixamos como sugestão para desenvolvimento desta atividade as tabelas contendo os elementos necessários para captar as informações no texto:

Elementos de observação	Informações da empresa
Característica da sociedade?	Informar o tipo de sociedade e sua composição societária.
Ramo de atividade?	Informar se a atua no ramo industrial, comércio, serviços, entre outros.
Sistema de trabalho	Informar como a empresa desenvolve sua atividade de produção ou elaboração do produto.
Qual a origem dos materiais?	Informar como a empresa adquire matéria-prima ou insumos para elaborar o seu produto ou serviço e descrever se são produtos nacionais ou importados.
Localização geográfica da atividade	Informar se a execução é intermunicipal, interestadual ou se há exportação.
Tipo de cliente	Informar se as vendas são realizadas para pessoa física e/ou jurídica.
Fonte de receita	Informar o(s) tipo(s) de receita(s) da empresa.
Forma de cobrança	Informar o sistema de cobrança (diário, mensal, anual) e os meios de cobrança (a vista, emissão de duplicatas, entre outros).

Elementos de observação	Informações da empresa
Tributos incidentes na operação?	Informar as tributações incidentes nas operações da empresa (diretos e indiretos).
Hipótese de incidência/fato gerador?	Informar o fato gerador que origina a cobrança do tributo.
Cobrança de fatos geradores decaídos?	Informar se houve cobrança de tributos com fato geradores acima de cinco anos.
Valores pagos dos tributos?	Informar os valores pagos de cada tributo no período analisado.
Existência de créditos fiscais não aproveitados?	Informar a existência de créditos de tributos que não foram deduzidos pela empresa.



Atenção

Para elaborar o processo de planejamento tributário é preciso conhecer a legislação societária, tributária e a empresa como um todo para definir a estratégia empresarial.



Lembre-se

No processo de planejamento tributário, o gestor precisa ficar atento a alguns aspectos, como o controle do fluxo de caixa, e conhecer as despesas da empresa como um todo, não só a parte tributária.

Avançando na prática

Indústria Willy Ltda.

Descrição da situação-problema

A Indústria Willy Ltda. é uma fabricante de equipamentos para mergulho com produção e distribuição para todo o mercado nacional, com sede no Estado do Rio de Janeiro. A empresa utiliza créditos oriundos do ICMS, cujo saldo referente ao último período ficou em R\$ 247.300,00, que deverão ser abatidos dentro do exercício corrente. O faturamento oriundo das vendas dos equipamentos é realizado à pessoa jurídica, tendo como política de crédito vencimentos para 14 dias, 21 dias e 28 dias, a partir da data do faturamento. Sobre as atividades da organização, observando apenas os impostos, verifica-se que incidem o IPI, ICMS e IRPJ. Cabe observar que há alíquota zero para mais 1 ano de IPI, e a cobrança dos tributos foi realizada dentro do limite legal de cinco anos. A prioridade é minimizar os impactos do IRPJ, cujo fato gerador se dá pela razão das receitas, deduzidas destas os custos e despesas operacionais, que vier a resultar em valores positivos. Nos últimos cinco anos foram pagos os seguintes valores referentes aos impostos: ICMS, R\$ 2.102.320,00; IRPJ, R\$ 1.303.630,00.

Desta forma, identifique os elementos que caracterizam as operações da empresa.

Resolução da situação-problema

Elementos de observação	Informações da empresa
Característica da sociedade?	Sociedade com responsabilidade limitada de acordo com a proporção de cotas dos proprietários.

Ramo de atividade?	Indústria de equipamentos para mergulho.
Sistema de trabalho	Produção e distribuição de equipamento para mergulho.
Localização geográfica da atividade	Produção no Estado do Rio de Janeiro, com distribuição para todo o território nacional.
Tipo de cliente	Pessoa Jurídica.
Fonte de receita	Receita com vendas dos equipamentos.
Forma de cobrança	Emissão de faturas para pagamentos: a vista, 14 dias, 21 dias e 28 dias a partir da data do faturamento.

Elementos de Observação	Sim	Não	Informações da empresa
Impostos incidentes na operação?	X		IPI, ICMS e IRPJ.
Hipótese de incidência /fato gerador?	X		IPI: sobre a transformação do material; ICMS: sobre circulação de mercadorias; IRPJ: sobre o lucro resultante das receitas subtraído os custos e despesas de operação.
Cobrança de fatos geradores decaídos?		X	
Valores pagos dos tributos?	X		ICMS: R\$ 2.102.320,00; IRPJ: R\$ 1.303.130,00 Obs.: o IPI está em período de alíquota zero.
Existência de créditos fiscais não aproveitados?	X		R\$ 247.300,00. Ainda dentro do período de aproveitamento.

Comentários:

A empresa possui basicamente dois impostos, incidindo um de forma direta (IRPJ) e outro de forma indireta (ICMS). Como no caso do IPI a União deliberou temporariamente a alíquota zero, as ações se pautarão sobre os possíveis regimes diferenciados de cobrança do ICMS, bem como as alíquotas interestaduais para ICMS interestadual. No que se refere ao IRPJ, é possível verificar a possibilidade por meio da legislação sobre este imposto, para a retirada do lucro que causa menos impacto tributário à empresa.



Faça você mesmo

A London Fashion S/A é uma empresa que comercializa roupas e acessórios femininos que possui uma rede de lojas já consolidadas no Estado do Paraná. Nos últimos meses pode ser verificado na contabilidade

da empresa créditos com ICMS de aproximadamente R\$ 12.400.000,00, dos quais 25% se referem a créditos oriundos de exportação. A empresa tem encontrado muitas dificuldades em aproveitar os créditos oriundos da exportação e possui em seu estoque de matéria-prima materiais oriundos do mercado interno e, também, externo. Com base nos procedimentos a serem observados, identifique as variáveis de dados e informações existentes na empresa.

Faça valer a pena

1. Segundo Batista Júnior (2002), a configuração da legislação tributária brasileira é lacunar. Sendo isso uma verdade, o sistema de certa forma comporta necessariamente formas lícitas de minimizar (pelo menos) a incidência do tributo.

Consideremos as seguintes variáveis no ambiente corporativo:

- I. Fluxo de caixa e distribuição dos lucros.
- II. Planejamento estratégico da empresa.
- III. Lucro e investimentos.

No contexto do impacto do planejamento tributário, podemos considerar as variáveis que sofrem impacto:

- a) Apenas em I e II.
- b) Apenas em II e III.
- c) Apenas em III.
- d) Apenas em I.
- e) Ocorrem em I, II e III.

2. Segundo Oliveira (2009), considerando os efeitos fiscais dos impostos, taxas e contribuições no tempo, existem três tipos de planejamento tributário. Sabendo que os tipos de planejamento são o preventivo, corretivo e o especial, assinale a alternativa que corresponde ao tipo preventivo:

- a) Desenvolver de modo contínuo as orientações.
- b) Corrigir problemas detectados.
- c) Detectar o surgimento de novos eventos.
- d) Não cumprir a legislação tributária.
- e) Iniciar um plano de estudo, quando detectar anormalidade.

3. A Hipercort é uma metalúrgica que atua na produção de laminados para a indústria automotiva. A matéria-prima é adquirida no mercado nacional, não há créditos a serem recuperados, ao mesmo tempo em que também não há a cobrança de créditos tributários decaídos.

Neste contexto, considere as seguintes assertivas:

I. Ramo de atividade, sistema de trabalho.

II. Cobrança de fatos geradores decaídos e existência créditos fiscais não aproveitados.

III. Tipo de sociedade.

Assinale a alternativa que corresponda aos os elementos que são identificáveis para o levantamento das características de operação da empresa:

a) Apenas em I e III.

b) Apenas em I e II.

c) Apenas em III.

d) Apenas em I.

e) Ocorrem em I, II e III.

Seção 2.3

Organização e reorganização societária

Diálogo aberto

Caro aluno, vamos relembrar a situação da realidade profissional que norteia as atividades desta unidade? Quatro jovens empreendedoras resolveram se juntar para formar um negócio promissor. Dri Cezar, Betânia, Grasielle e Dri Luisi constituíram a CSA Design de Semijoias. Betânia enfatizou a importância de estabelecer como política da empresa a observância aos aspectos tributários, devendo ser procedidas ações que venham a minimizar o impacto dos tributos nos resultados da organização. Como parte integrante deste trabalho, você foi contratado para auxiliar na construção do plano tributário da empresa.

Continuamos com a proposta de desenvolver a competência geral de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário, trabalhando a competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para planejamento e execução do plano tributário.

Para alcançar tais competências, o objetivo será estudar as modalidades de reorganização societária. Desta forma, propomos o seguinte caso:

Nos períodos seguintes ao início das operações da CSA prosperou o trabalho em conjunto das meninas empreendedoras. Com o mercado favorável, Dri César e Grasi marcaram presença em uma importante feira de negócios do setor. Como dinheiro chama dinheiro, se reuniram com um representante da CHU Joias (empresa concorrente) e, desta reunião, surgiu uma oportunidade de negócio para adquirir a concorrente. Posteriormente a este evento, as meninas se reuniram com os proprietários da CHU para concretizar o negócio, cuja operação foi montada considerando os seguintes aspectos: extinção das sociedades, transmissão integral do patrimônio para a nova sociedade e compartilhamento e sinergia de processos, pessoas e tecnologia.

A sociedade passará a ter a composição de 90% para as meninas e 10% para os proprietários da concorrente. O capital social será integralizado com bens, direitos e obrigações. Desta forma, você, como consultor, terá a responsabilidade de identificar a modalidade de reorganização societária que estará se constituindo entre as empresas. Para desenvolver esta atividade, lembramos que você deverá compreender o processo de organização e reorganização societária.

Este trabalho pressupõe um estudo detalhado sobre a organização e reorganização societária, as modalidades de reorganização, além de compreender os conceitos de transformação, fusão empresarial, incorporação empresarial e cisão empresarial.

Vamos encarar mais este desafio!

Não pode faltar

Você pôde acompanhar, na seção anterior, o tema sobre os processos de planejamento tributário. Vimos que se trata de um conjunto de ações que devem ser planejadas em consonância com as diretrizes da organização, com vistas a viabilizar o plano tributário da empresa.

Foi possível verificar que, na esfera empresarial, a construção deste planejamento deve ser realizada com método, estabelecendo os processos necessários para a sua implantação, cujo caráter deve ser contínuo, prevendo a interação de algumas áreas do conhecimento, como Direito, a Contabilidade e a própria Administração.

Então, vimos que, para o desenvolvimento do processo de planejamento tributário, são necessárias informações relevantes sobre a atividade da empresa que passa pelo: tipo de sociedade, área de atuação, formas de gerar receita, além de identificar as transações efetuadas pela organização no campo fiscal (fatos geradores e cobranças indevidas), verificar ações fiscais de créditos decaídos, o montante de tributos pagos no período em análise (normalmente, cinco anos) e analisar e revisar as ações definidas no plano tributário.

Por fim, abordamos também o funcionamento dos elementos (informações) relevantes que compõem o processo de planejamento, de acordo com o tipo de planejamento que está sendo construído, apresentando: o preventivo (desenvolvido de modo contínuo); o corretivo (detecta-se alguma anormalidade e atua-se na correção); e o especial (quando surge um fato novo como o lançamento de um novo produto, abertura de uma filial, entre outros).

Uma vez lembrados os conteúdos, para esta seção, discutiremos a questão da organização e reorganização societária. Segundo Oliveira (2002), a organização da empresa se refere à junção de atividades e recursos, com o objetivo e os resultados que são estabelecidos. Ou seja, significa preparar os processos, buscar resultados com recurso humano, material, técnico e financeiro, independentemente da forma que a empresa foi constituída.

No tocante à reorganização societária, a mesma se constrói a partir da reestruturação de um modelo societário da organização, seja por motivos estratégicos mercadológicos e operacionais, seja por motivos tributário/fiscais. Porém, é importante você compreender que, independentemente do motivo, haverá reflexos ao demais.

Reestruturar o modelo societário, na prática, significa promover alterações na composição da sociedade que foi criada. Em linhas gerais, esse processo ocorre em razão de uma oportunidade de negócio, em que, supostamente, a empresa possua o capital para realizar esta aquisição ou parte dela e, posteriormente a esta nova situação, gerará impactos à sociedade. E é exatamente isto que precisa ser avaliado pelos gestores ou proprietários.

Neste contexto, se verifica a ocorrência de operações nas mais diversas modalidades, como: a transformação, a fusão, a cisão e a incorporação da organização, como forma das organizações se aproveitarem de novas situações de negócio, sem desprezar a maximização dos resultados.

Ao aprofundarmos um pouco mais nas modalidades, vamos inicialmente entender o que vem a ser uma transformação societária. Segundo Mamede (2015), esta se refere a qualquer alteração que venha a ocorrer na estrutura jurídica de uma organização, que se possa: incorporar, fundir, cindir uma sociedade.

Em linhas gerais, podemos imaginar que, quando uma sociedade é constituída de uma forma e passa a ter outro tipo, é transformada só a sua forma, o restante permanece íntegro. Imagine a constituição de uma sociedade limitada (LTDA) que depois se torna uma sociedade anônima (S/A).

De acordo com art. 220, da Lei 6.404/1976:

A transformação é a operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro. **Parágrafo único.** A transformação obedecerá aos preceitos que regulam a constituição e o registro do tipo a ser adotado pela sociedade (BRASIL, 1976, *on-line*).

”

Na prática, você pode entender este processo conforme demonstração na Figura 2.6:

Figura 2.6 | Transformação de sociedade



Fonte: elaborada pelo autor.

Observe que neste processo de transformação, ou metamorfose, como destaca Mamede (2015), transformam-se as características societárias, mas não extingue sua individualidade, ou seja, a sociedade foi transformada, mas permanece íntegro o quadro dos sócios, o patrimônio e as obrigações, passando submeter a empresa apenas a um regime novo.



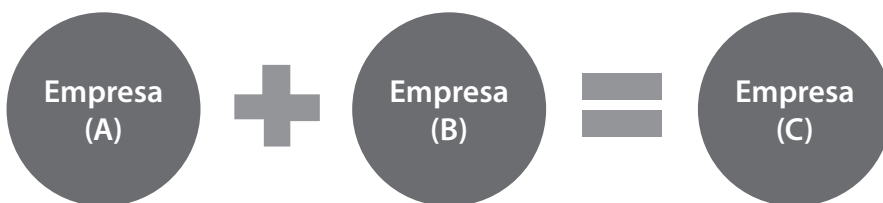
Lembre-se

A Lei nº 6.404/1976, em seus arts. 220 ao 222, aborda o conceito e a forma de transformação, deliberação e os direitos dos credores de uma empresa. Quando estes dispositivos não forem suficientes, a Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), em seus arts. 1.113 ao 1.115, também aborda esta modalidade de reorganização.

Outra modalidade de reorganização societária que podemos identificar se refere à fusão. Conceitualmente, a fusão se caracteriza pela união de duas ou mais empresas para constituir uma nova empresa, ou seja, uma sociedade extingue para surgir uma nova sociedade, herdando todos os ativos e passivos (bens, direitos e obrigação) da ou das sociedades fusionadas, ocorrendo a integração do patrimônio e o ingresso dos sócios (YOUNG, 2014).

A ocorrência da fusão poderá ser de sociedades distintas, ou seja, não importando o tipo de sociedade que foi fusionada, bem como o tipo que vai ser constituída, pois o objetivo é a redução dos custos, o aumento dos lucros e capacidade financeira (YOUNG, 2014). Neste caso, a Figura 2.7 ilustra a caracterização de um processo de fusão:

Figura 2.7 | Fusão



Fonte: elaborada pelo autor.

Um exemplo desta modalidade pode ser assim percebido: João é diretor é proprietário da empresa "A" e Luís é proprietário da empresa "B". Tentando ganhar mercado, aumentar os lucros e reduzir os custos, ambos resolvem fusionar as empresas, extingui-las e, juntos, constituírem a empresa "C", que assumirá todos os bens, direitos e obrigações.

No processo de fusão, em reunião ou assembleia geral, deverá ser aprovado o projeto de estatuto e o plano de distribuição das ações, nomeando um perito para avaliar o patrimônio das empresas. Após a constituição da nova sociedade, os responsáveis deverão arquivar e publicar os atos da fusão e o total dos sócios e acionistas.



Atenção

De acordo com a Lei nº 6.404/1976, em seu art. 228, § 2º, apresentados os laudos, os administradores convocarão os sócios ou acionistas das sociedades para uma assembleia geral, que deles tomará conhecimento e resolverá sobre a constituição definitiva da nova sociedade, vedado aos sócios ou acionistas votar o laudo de avaliação do patrimônio líquido da sociedade de que fazem parte.

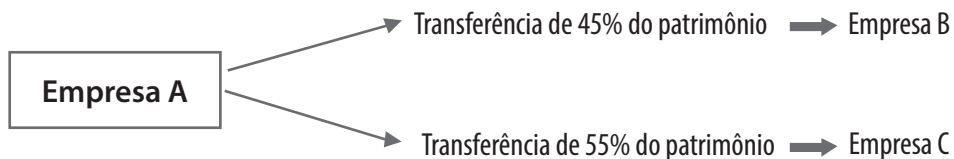
Vejamos agora como ocorre um processo em outra modalidade, ou seja, a cisão societária.

De acordo com Weber (2008), trata-se de operações realizadas por uma organização para transferir parte (parcelas) de seu patrimônio para outra(s) sociedade(s) que foram constituídas para este fim ou já existentes, extinguindo-se, de forma total ou parcial, a empresa cindida.

Dentro desta modalidade, veremos que, além da cisão total, pode ocorrer, também, a cisão parcial. Vamos entender este processo utilizando um exemplo a seguir:

A empresa A tem como sócio o Sr. José, com uma participação de 45%, e o Sr. Arlindo com uma participação de 55%, que, após um desentendimento, resolveram extinguir a sociedade. Os 45% do Sr. José está sendo transferido para a empresa B e, os 55% do Sr. Arlindo, está sendo transferido para a empresa C. A Figura 2.8 ilustra esta operação:

Figura 2.8 | Cisão total



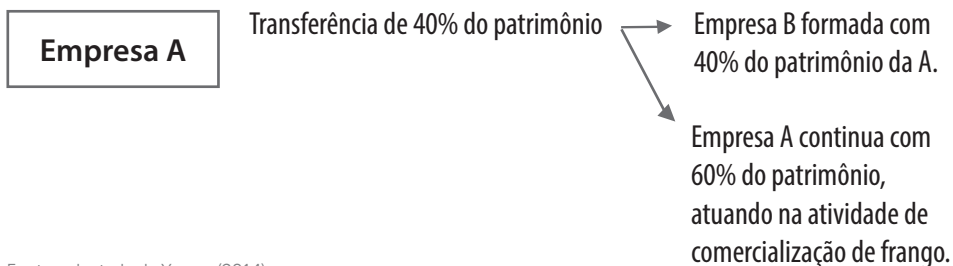
Fonte: adaptada de Young (2014).

Perceba que, neste caso, foi desfeita uma sociedade, em que o patrimônio da empresa A, que possuía dois sócios com participação proporcional, foi extinta, e o patrimônio que caberia a cada um (de acordo com o percentual de participação) foi transferido para duas empresas distintas, ou seja, empresa B e empresa C.

Vejamos agora um exemplo de cisão parcial:

A empresa A atua no ramo de comércio de frango e carne bovina e, devido à redução de custos, resolve operar apenas na área de comércio de frango, negociando 40% do seu patrimônio, que corresponde ao comércio de carne. O comprador constituiu a empresa B, assumindo os ativos da empresa cindida, atuando no comércio de carnes. A Figura 2.9 ilustra esta operação parcial:

Figura 2.9 | Cisão parcial



Fonte: adaptada de Young (2014).

Neste caso, a empresa A não se extinguiu. Ela apenas vendeu parte de seu negócio (carne bovina) a um terceiro, ficando com o comércio de frango. Em suma, o que foi transferido para a empresa B foi o equivalente a 40% do patrimônio de A.



Lembre-se

De acordo com o art. 229, a cisão é a operação pela qual a companhia transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão.

Agora que abordamos os conceitos de transformação, fusão e cisão, vamos compreender a modalidade de incorporação?

Segundo Weber (2008), se caracteriza quando uma empresa existente absorve uma ou mais empresas, sem que a incorporadora perca a sua identidade, sendo que, nesta modalidade societária, as empresas incorporadas deixam de existir. A incorporadora manterá a sua personalidade jurídica, com o detalhe de que absorverá o patrimônio (bens, direitos e obrigações) da empresa incorporada,

procedendo com a alteração contratual e, conseqüentemente, com o aumento do capital social.

Vejamos um exemplo:

A empresa A, querendo ganhar mercado, incorpora a empresa B, uma das maiores concorrentes e, também, a empresa C, uma das maiores fornecedoras, extinguindo as empresas B e C, assumindo todos os bens, direitos e obrigações. A Figura 2.10 ilustra este tipo de operação:

Figura 2.10 | Incorporação

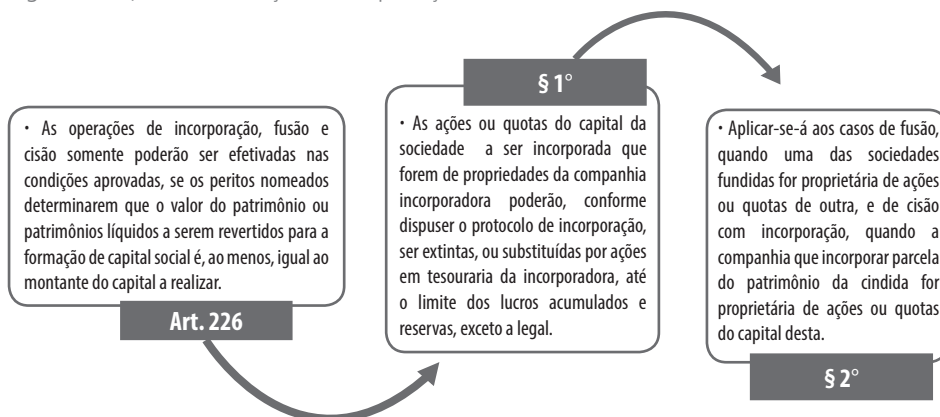


Fonte: adaptada de Young (2014).

Vale lembrar que esta modalidade está prevista na Lei nº 6.404/1976, em seu art. 227. Young (2014) destaca que a finalidade para esta modalidade, dentre outras, é de aumentar o patrimônio da incorporadora, bem como criar a possibilidade de expansão e ampliar a competitividade no mercado, podendo-se caracterizar como um plano estratégico dos administradores.

A reorganização societária de uma maneira geral prevê para as modalidades uma série de procedimentos que poderão ser verificados nas Figuras 2.11 e 2.12. A primeira delas obriga que, para se efetivar as operações, observe-se os aspectos do art. 226, da Lei n. 6.404/1976.

Figura 2.11 | Transformação, incorporação, fusão e cisão



Fonte: adaptada da Lei nº 6.404/1976.

Estas modalidades poderão ser efetivadas em sociedades de tipos iguais ou diferentes, ou seja, podem ser feitas em uma sociedade limitada (LTDA), ou em uma sociedade anônima (S/A), no momento em que ocorrer a operação, cujas normas reguladoras da constituição deverão ser observadas. Saiba que quando da incorporação, fusão ou cisão envolver companhia aberta, as sociedades que se sucederem serão também abertas, devendo obter o respectivo registro e, se for o caso, promover a admissão de novas negociações das novas ações no mercado, no prazo máximo de 120 dias.

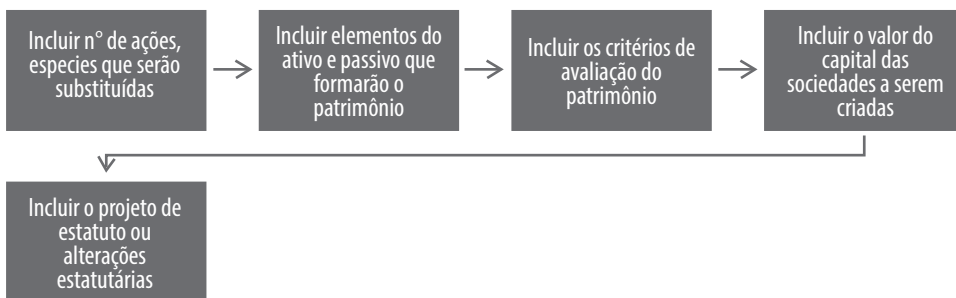


Lembre-se

As reorganizações ou rearranjos societário se constitui como uma das partes do planejamento tributário estratégico nas organizações, pois além de alinharem o fator de competitividade, há implicitamente a preocupação quanto ao impacto dos tributos nos resultados da organização!

Agora, em quais condições poderíamos realizar a incorporação, a fusão ou a cisão? As condições as quais mencionamos se referem ao que a lei classifica como protocolos, que são firmados pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas, que incluirá, segundo o art. 224 da Lei das Sociedades Anônimas, conforme podemos verificar alguns deles na Figura 2.12:

Figura 2.12 | Protocolo



Fonte: adaptada da Lei n. 6.404/1976.

Além das questões protocolares que deverão constar em qualquer uma das modalidades de reorganização societárias, deverão também vir precedidas das justificativas, descritas de acordo com o art. 225, da Lei nº 6.404/1976, conforme se observa na Figura 2.13:

Figura 2.13 | Justificação

I	• Incluir os motivos ou fins da operação e o interesse da companhia na sua realização.
II	• Incluir as ações que os acionistas preferenciais receberão e as razões para a modificação dos seus direitos, se prevista.
III	• Incluir a composição, após a operação, segundo espécies e classes das ações, do capital das companhias que deverão emitir ações em substituição às que se deverão extinguir.
IV	• Incluir o valor de reembolso das ações a que terão direito os acionistas dissidentes.

Fonte: adaptada da Lei nº 6.404/1976.

O protocolo e a justificação são os elementos necessários e burocráticos para realizar as operações de fusão, cisão e incorporação, tendo o protocolo sido firmado pelos órgãos administrativos ou sócios. Ele deverá incluir números, espécies e classe das ações; os elementos do ativo e passivo que forma a parcela do patrimônio no caso da cisão; os critérios para avaliação do patrimônio líquido; entre outras coisas, com a justificação dos motivos ou fins pelos quais a operação está sendo proposta, as razões para a modificação dos seus direitos, entre outros.



Exemplificando

A empresa Blue Rock, atuante do mercado de eletrônicos há 10 anos, vislumbrou uma oportunidade de negócio ao entrar em acordo com dois importantes concorrentes no mercado. A referida operação proporcionará à empresa concorrer no mercado internacional de forma competitiva. A Blue Rock adquirirá a Cheap Records e a Up Software pelo valor de R\$ 15,4 milhões. Ela manterá sua identidade jurídica, mas mesmo assim irá pressupor a alteração do seu contrato social. O patrimônio da Cheap Records e Up Software será transferido integralmente para a Blue Records.

Os benefícios que esta operação irá proporcionar para a Blue Records serão: maior inserção no mercado internacional, aumento da produtividade operacional, economia tributária quanto aos tributos diretos, bem como a redução dos custos de produção e distribuição. Com base nos dados expostos, identifique a modalidade de reorganização societária que está em curso.

Solução:

1º passo: Identificar a operação

Aquisição.

2º passo: identificar as condições da operação

Compradora: Blue Rock.

Adquiridas: Cheap Records Up Software.

Valor da operação: R\$ 15,4 milhões.

- Blue Rock manterá a identidade jurídica.
- Alteração do contrato social.
- Transferência integral do patrimônio das adquiridas para a Blue Rock.

3º passo: Identificar a modalidade de reorganização societária

De acordo com as modalidades previstas na legislação, essa operação se caracteriza como uma incorporação, pois haverá a transferência total do patrimônio das empresas adquiridas (bens, direitos e obrigações), para a Blue Rock, que por sua vez manterá a sua identidade jurídica (não será criada outra empresa, ou extinta), sendo a Blue Rock a sucessora das empresas adquiridas.

**Refleta**

Sendo a reorganização societária nas empresas uma situação que ocorre com frequência, de que maneira os variados modelos de estruturação das sociedades poderão influenciar o planejamento tributário da organização?

**Pesquise mais**

Leia o artigo sobre a transformação, a incorporação, a fusão e a cisão.

WEBER, S. A. V. Transformação, incorporação, fusão e cisão. **Revista de Negócios**, n. 6, set. 2008. Disponível em: <<http://www.unifin.com.br/content/arquivos/20111006163829.pdf>>. Acesso em: 16 jul. 2016.

Sem medo de errar

Agora, você deverá resolver o caso da empresa CSA Design.

A CSA Design cresceu 45% o seu faturamento, despertando o desejo das sócias Dri Cezar, Grasi Lourenço, Betânia e Dri Luisi, de expandir os seus negócios devido à competitividade do mercado atual. No intuito de reduzir os custos, aumentar os lucros e ganhar mercado, a sócias veem a necessidade de se unir a outra sociedade, mas, para isso, precisam de alguém com experiência em organização e reorganização societária. Então, contratam Pedro, com a responsabilidade de organizar e reestruturar a sociedade, convidando você a embarcar nesse novo projeto e ajudar Pedro a identificar qual o processo de reorganização societária que a empresa deverá efetuar. Quais são as formas de organização e reorganização societária? Qual é o tipo de reorganização societária deverá ser realizado?

Destacamos a seguir o passo a passo que você poderá adotar para auxiliar Pedro na resolução do caso da CSA Design.

Passo 1: Identificar a operação.

Passo 2: identificar as condições da operação.

Passo 3: Identificar a modalidade de reorganização societária.



Lembre-se

Organização é preparar os processos, com a finalidade de obter os resultados planejados, com recurso humano, material, técnico e financeiro, independentemente da forma que a empresa foi constituída.



Atenção

As operações de incorporação, fusão e cisão somente poderão ser efetivadas nas condições aprovadas se os peritos nomeados determinarem o valor do patrimônio ou patrimônios líquidos a serem vertidos para a formação de capital social.

Avançando na prática

Processo de cisão

Descrição da situação-problema

Ivone e Márcia são sócias da Easy Móveis, constituída com um capital inicial de 150.000, atuando no comércio de vendas de poltronas e cortinas. Com ao passar do tempo, as sócias começaram a apresentar discordâncias com relação aos resultados do segmento de poltronas. Aproveitando-se de uma oportunidade de negócio com uma promissora empresa concorrente, Márcia e Ivone resolveram vender a parte do negócio relacionado a poltronas. A Lar Móveis é uma importante concorrente que se interessou pelo negócio e, em reunião, comprou 40% da empresa, que corresponde ao comércio de poltronas. Dessa forma, a Easy Móveis continuou a atuar no comércio de cortinas. Diante do exposto a empresa deverá realizar uma cisão?

Resolução da situação-problema

1º passo: Identificar a operação

Venda da Easy Móveis.

Comprador: Lar Móveis.

2º passo: Identificar as condições da operação

Comprador: Lar Móveis adquire o equivalente a 40% do negócio referente a poltronas da vendedora Easy Móveis.

Vendedora: Easy Móveis: transferirá 40% do seu patrimônio referente ao negócio de poltronas. Porém, continuará com suas atividades atuando no comércio de cortinas, que representa 60% de seu patrimônio.

3º passo: Identificar a modalidade de reorganização societária

De acordo com as modalidades previstas na legislação, essa operação se caracteriza como uma cisão parcial, pois haverá a transferência parcial (40% do negócio referente ao comércio de poltronas) do patrimônio (bens, direitos e obrigações) da empresa Easy Móveis, mantendo 60% do patrimônio referente às suas atividades no comércio de cortinas.



Faça você mesmo

A empresa (W) tem como sócio o Sr. Marcelo, com uma participação de 50%, e o Sr. Marcos, com uma participação de 50%. Após muito tempo juntos, eles resolveram extinguir a sociedade. Os 50% do Sr. Marcelo está sendo transferido para a empresa B e 50% do Sr. Marcos está sendo transferido para a empresa C. Diante do que foi exposto, identifique o tipo reorganização societária que está sendo realizada e as condições para realizar a reorganização societária.

Faça valer a pena

1. Uma das técnicas de planejamento tributário é a reorganização societária. Diante do que foi exposto, assinale a alternativa que contemple o que vem a ser organização:

- a) É o preparo dos processos sem finalidade.
- b) É o processo para obter os resultados não planejados.
- c) É o processo para obter com finalidade os resultados planejados.
- d) É o processo com os recuso humanos e burocráticos.
- e) É o processo técnico e não financeiro.

2. Assinale a alternativa que faz parte do protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades:

- a) Os critérios de avaliação do patrimônio líquido.
- b) O valor total do ativo e não do passivo.
- c) O valor total do passivo e não do ativo.
- d) A data de 31 de dezembro no ano da avaliação.
- e) O tratamento da variação das ações.

3. A operação pela qual a sociedade passa, independentemente de dissolução e liquidação, de um tipo para outro, é chamada de:

- a) Sociedade.
- b) Transformação.
- c) Cisão.
- d) Organização.
- e) Fusão.

Seção 2.4

Planejamento tributário: execução

Diálogo aberto

Caro aluno, para iniciarmos o tema desta seção retornaremos à situação abordada anteriormente pelas quatro jovens que resolveram constituir a CSA Design de Semijoias, tendo Betânia como responsável pela Diretoria Administrativa e Financeira, que pontuou às demais sócias a importância de estabelecer como política na empresa a observância dos aspectos relacionados ao planejamento tributário. Desta forma, você foi contratado pela empresa para atuar como consultor, no sentido de auxiliar as proprietárias na construção do plano tributário da empresa.

Neste contexto, buscaremos atingir o objetivo de compreender o processo da execução do plano tributário. Para tanto, propomos a seguinte situação: Betânia vê a empresa se aproximando de uma nova fase. Com um crescimento de 45% no seu faturamento, desde a sua constituição, a empresa está expandindo os seus negócios a todo vapor.

A CSA Design de Semijoias adquiriu uma empresa concorrente, que direcionou o processo para um modelo de fusão como forma de reorganização societária, cuja denominação ficou CSAM Design, no intuito de expandir sua participação no mercado. Ao conduzir esse modelo de fusão, a CSAM Design passou a ter em seus ativos créditos acumulados nos últimos cinco anos de impostos sobre a renda de pessoa jurídica (antecipação do IRPJ), de entidades da administração pública federal, pelo fornecimento de bens e serviços, ao qual não obteve lucro suficiente para compensar o imposto.

Desta forma, Betânia, junto com o setor de controladoria, irá elaborar o plano tributário, que ficou definido nessa nova fase com a operação de fusão, trazendo como consequência a grande probabilidade de aumento do IRPJ. Mas a empresa fusionada possuía créditos a recuperar no seu ativo relativo a IRPJ, também apurava o lucro pelo regime tributário de lucro presumido e os sócios faziam retiradas mensais de pró-labore. Não há existência de ação de cobrança de fatos geradores decaídos referente ao IRPJ. A CSAM aderiu ao programa de alimentação do trabalho (PAT) e construiu um refeitório no seu estabelecimento. Diante deste cenário, Betânia solicita que você a auxilie na identificação das possíveis alternativas para a redução do IRPJ, de acordo com a lei vigente sobre o Imposto sobre a Renda.

Para esta atividade, você deverá estudar as informações sobre o processo de execução do planejamento tributário, observando formas lícitas que possam reduzir o montante do imposto de renda, compreendendo a legislação do IRPJ e apontando caminhos que a empresa pode tomar para reduzir a incidência do imposto.

Vamos auxiliar Betânia na execução do planejamento tributário?

Não pode faltar

Olá, tudo bem?

Vamos retomar o que aprendemos na Seção 2.3 sobre organização e reorganização societária. Já falamos sobre organização societária, que é o processo de transformação, fusão, cisão e incorporação da organização em busca da otimização dos resultados; descrevemos cada um desses processos; e explicamos a transformação societária e quando uma sociedade é constituída de uma forma e passa a ter um outro tipo, ou seja, a empresa é constituída como sociedade limitada e passa a ser uma sociedade anônima após a transformação.

Sobre a fusão, você viu que é a união de duas ou mais empresas para constituir uma nova empresa, ou seja, a sociedade atual extingue e surge uma nova sociedade, herdando todos os ativos e passivos. Já a cisão é a extinção de uma sociedade que pode se desdobrar em uma ou mais sociedades, sendo a cisão parcial quando a empresa transferir parte do seu patrimônio para outra empresa e a cisão total quando a empresa transferir todo o seu patrimônio para outra empresa, passando a não mais existir.

Por fim, discutimos sobre a incorporação, que é quando uma sociedade existente incorpora outra sociedade, visando aumentar seu patrimônio, ganhar mercado e outros motivos, tudo isso nas condições de um protocolo firmado pelos órgãos de administração ou sócios das sociedades interessadas.

Agora que relembramos o conteúdo abordado na aula anterior, nesta seção, estudaremos a execução do planejamento tributário, compreendendo as formas de reduzir o montante do imposto de renda.

Para começar a discussão, vamos abordar as bases conceituais. Você aprendeu em aulas anteriores sobre os tributos, o imposto e o imposto de renda, mas vamos novamente ao conceito de imposto de renda.

De acordo com o Código Tributário Nacional:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior (BRASIL, 1966, *on-line*).

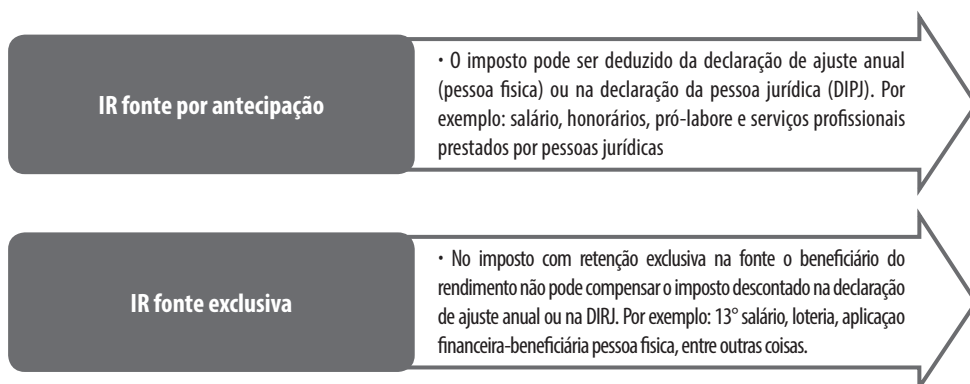
O imposto de renda é um tributo de competência da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, entendido como renda o produto entre capital (aluguel) e trabalho (salário) ou da combinação de ambos (capital + trabalho) e, proventos de qualquer natureza, os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

A legislação permite que o governo obrigue as pessoas jurídicas a efetuarem o desconto do imposto sobre a renda na fonte e repasse ao tesouro. Sendo assim, a lei atribui à fonte pagadora da renda ou proventos tributáveis, a condição de responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto (Manual de retenção de imposto de renda e contribuição).

Mas quais são as espécies de imposto de renda retido na fonte?

Existem duas espécies de imposto de renda retido na fonte: por antecipação e exclusiva na fonte.

Figura 2.14 | Imposto de renda



Fonte: Manual prático de retenção de impostos e contribuições (2014).

O imposto por antecipação é retido pela fonte pagadora, cujo rendimento é tributado junto ao contribuinte, e declarado por ocasião do encerramento do período de apuração, seja ele trimestral ou anual, o qual poderá deduzir o valor do imposto retido. A retenção do imposto por antecipação cuja responsabilidade é atribuída à fonte pagadora, bem como recolhimento do imposto. Além disso, a legislação determina a apuração definitiva do imposto pelo contribuinte da pessoa jurídica até a data prevista pelo encerramento do período de apuração do rendimento, seja trimestral ou anual.

A retenção e o recolhimento são atribuídos à fonte pagadora, ou seja, atribuídos à empresa que contratou o serviço, responsável pela retenção e recolhimento do imposto. Caso ela retenha o imposto e não efetue o recolhimento aos cofres públicos, será enquadrada em crime de apropriação indébita.

A não retenção do imposto pela fonte pagadora antes do período de apuração, a deixará sujeita a pagamento do valor principal, multa e juros. Caso não ocorra o pagamento após o encerramento do período de apuração do imposto, a responsabilidade do imposto fica a cargo do contribuinte e haverá multa e juros para a fonte pagadora.

Para compreender melhor, vamos acompanhar o exemplo a seguir:



Exemplificando

A empresa Azul contrata a empresa Amarela para prestar serviço de manutenção preventiva dos elevadores de um dos seus prédios, que está localizado na cidade de São Paulo. Sobre a prestação de serviço ocorre a retenção de R\$ 30.000,00 de imposto sobre a renda. Essa situação gerou uma obrigação e um direito. Vamos acompanhar as etapas dedução e recolhimento?

Resposta:

Elementos	Informações
Lista de serviços sujeitos ao desconto do IR na fonte	Verificar se o serviço prestado está sujeito ao desconto de imposto de renda retido na fonte.
Alíquota	Verificar qual o valor da alíquota para a retenção, conforme serviço prestado.

Momento do desconto	Verificar os procedimentos para o desconto, pois, se tratando de serviços prestados por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, o desconto do imposto sobre a renda na fonte deverá ser feito no dia do crédito contábil ou do pagamento do rendimento.
Responsável pelo recolhimento	Verificar a reponsabilidade pelo recolhimento do imposto retido, que recai sobre a pessoa jurídica que paga ou credita os rendimentos.
Prazo de recolhimento	Verificar o prazo de recolhimento, que se refere ao mês seguinte ao crédito contábil ou pagamento do rendimento.
Compensação do imposto retido	Verificar as informações. A pessoa jurídica que sofreu a retenção poderá deduzir o IR do valor apurado no encerramento do período apurado, seja trimestral ou anual (regime mensal).

Comentários

A prestação de serviços preventivos de manutenção técnica sofre a retenção do imposto de renda, sendo deduzido o imposto no encerramento do período, seja trimestral ou anual.



Atenção

A pessoa jurídica que sofreu a retenção poderá deduzir o IR do valor apurado no encerramento do período de apuração, trimestral ou anual!

Agora que entendemos o conceito de imposto de renda retido na fonte e as duas espécies, vamos voltar à discussão dessa seção, que é a redução do desembolso do imposto de renda, mas, para isso, precisamos saber o que é lícito para reduzirmos o pagamento do imposto de renda.

A nova empresa constituída após a fusão fica constituída como uma empresa de capital aberto, passando a ser tributada pelo lucro real e, com essa tributação, podemos reduzir o valor do imposto de renda não só com o valor que a empresa tem no seu ativo que irá compensar, mas pensando pelo plano tributário, focando no imposto de renda. A empresa nessas condições poderá optar por pagar juros

sobre o capital próprio e, também, abater até 4% do imposto de renda do programa de alimentação ao trabalhador (PAT), atingindo o seu objetivo, que é a redução do imposto de renda.

Mas como vamos subtrair esse valor do imposto de renda a compensar? A empresa irá efetuar o cálculo do imposto de renda e, após a elaboração do cálculo, terá o valor que será desembolsado de imposto de renda. A empresa obtém créditos a compensar de imposto de renda no seu ativo, ou seja, irá diminuir o montante do pagamento de impostos e reduzir as saídas de caixa. Para compreender esta ação, precisamos entender o funcionamento de compensação de tributos federais (imposto de renda).

A secretaria da Receita Federal do Brasil diz que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou que vão vencer.

O sujeito passivo poderá utilizar, na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administradas pela RFB, créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento, desde que o referido pedido se encontre pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da Declaração de Compensação.

Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega da declaração de compensação, como mostra a Figura 2.15:

Figura 2.15 – Não compensação de crédito

- O crédito que seja de terceiros.**
- O crédito que se refira a "credito-prêmio", instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei n.491, de 5 de março de 1969.**
- O crédito que se refira a título público.**
- O crédito que se ja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.**
- O crédito que não se refira a tributos administrados pela RFB.**
- O crédito que tiver como fundamento a alegação de inconstitucionalidade de lei.**

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Uma determinada empresa, na execução do seu planejamento tributário, estimou um montante de pagamento de imposto de renda mensal no exercício de R\$ 40.000,00, sendo esse valor compensado pelos créditos acumulados de imposto de renda no seu ativo. Com essa economia tributária, a empresa visa novos investimentos e vive uma expectativa de crescimento. Com a compensação desses valores, a empresa terá uma economia de até R\$ 480.000,00 no ano, podendo realizar novos investimentos.

A pessoa jurídica que tiver parte ou todo o seu patrimônio absorvido na operação de incorporação, cisão ou fusão, deverá: levantar um balanço específico na data do evento; apurar a base de cálculo do IRPJ na data do evento; apresentar as informações econômico-fiscais, ou seja, as informações sobre imposto de renda, contribuição social, composição detalhada das contas contábeis e outras informações contidas na declaração de informações econômico-fiscais de pessoa jurídica (DIPJ) e declaração de imposto de renda retido na fonte (DIRF) e outras declarações; verificar a existência IRPJ devido nas operações que estão sendo encerradas; e recolher em quota única até o último dia útil do mês subsequente (Decreto nº 3.000/1999).

A compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Agora que compreendemos a execução do plano tributário referente à compensação do imposto de renda, vamos continuar com a redução do montante do imposto de renda. A empresa resolve pagar juros sobre capital próprio para reduzir o montante do imposto de renda. Mas o que vem a ser juros sobre o capital próprio?

Os juros sobre capital próprio correspondem aos juros pagos ou creditados individualmente aos titulares, sócios ou acionistas a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica, limitadas à taxa de juros de longo prazo (manual prático de retenção de imposto de renda e contribuição).

Uma vez entendido o que vem a ser juros sobre o capital próprio, quem são os beneficiários? Qual é o valor da alíquota? Como é efetuado o cálculo? Existem limites para calcular os juros sobre o capital próprio?

Os beneficiários são pessoas físicas ou jurídicas, sócios, acionistas ou titulares de empresas individuais residentes no Brasil. Uma vez que os sócios e acionistas são os investidores, com direito a receber uma remuneração desse investimento e o pagamento de juros sobre o capital próprio é uma forma de planejamento tributário, nada mais justo que a empresa uniu o útil ao agradável, pois, pelo pagamento dos juros sobre capital próprio, ela poderá ser beneficiada com a dedução de tais juros

como “despesas financeiras”, o que não pode ser feito no caso de distribuição de dividendos/pró-labore. Essa é uma ferramenta de planejamento tributário que beneficia as empresas de lucro real.

O valor da alíquota é de 15%, calculado sobre a parcela dos juros de capital próprio, pagos aos sócios ou acionistas. A opção de pagar juros sobre o capital próprio é uma estratégia tributária, pois a empresa tem o benefício de deduzir o valor pago com despesas financeiras, reduzindo não só o imposto de renda, mas, também, a contribuição social.

Além das empresas terem benefícios fiscais ao pagarem os JCP aos seus acionistas/quotistas, pelo fato de esses juros serem considerados despesa antes do lucro, esses acionistas também se beneficiam, pois, se os JCP sofrerem retenção de 15% de imposto de renda na fonte, ao final, podem gerar uma economia de até 12,5% no imposto de renda da pessoa física, sócia da empresa; e se tivesse recebido pró-labore, nesse caso, a alíquota seria de 27,5%.



Refleta

Um empresário que faz uma retirada de lucro de sua empresa sofre uma retenção de imposto sobre a renda de pessoa física de 15%. Um indivíduo não empresário, ao auferir uma renda de igual valor do empresário sofre uma retenção máxima de imposto de 27,5%. Este fato poderia ferir o princípio da capacidade contributiva?

Os juros sobre o capital próprio devem ser calculados sobre as contas do patrimônio líquido, considerando exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

Figura 2.16 | Patrimônio líquido



Fonte: Manual prático de retenção de impostos e contribuições (2014).

Conforme o Manual Prático de Retenção de Impostos e Contribuições (2014), os juros remuneratórios do patrimônio líquido passíveis de dedução para efeitos de determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social limitam-se ao maior entre os seguintes valores:

- 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros e de computar a provisão do imposto de renda.
- 50% do somatório dos lucros acumulados e da reserva de lucros, sem computar o resultado do período em curso.

Para que os juros sobre o capital próprio sejam considerados como despesas dedutíveis, devem atender algumas condições, como: pagamento ou crédito de forma individualizada; os valores devem ser contabilizados como despesas financeiras; o cálculo deve ser feito para variação *pro rata* dia da taxa de juros de longo prazo (TJLP) sobre o patrimônio líquido, observando as contas contábeis: despesas dedutíveis, despesas financeiras e patrimônio líquido.



Exemplificando

Uma empresa com um lucro acumulado de R\$ 30.000,00 resolve efetuar o seu plano tributário e identificar a melhor forma de reduzir a incidência do imposto de renda.

A empresa apresentou patrimônio líquido no valor de R\$ 140.000,00 e também observou a taxa de juros de longo prazo (TJLP) de 10% e o lucro do exercício no valor de R\$ 25.000,00. Com a intenção de reduzir a incidência do imposto de renda e, também, beneficiar os sócios, resolveram elaborar uma estratégia tributária que atenda as expectativas.

Resolução:

Passo 1: Identificar o tipo de rendimento

Os juros sobre o capital próprio correspondem aos juros ou créditos individuais aos sócios ou acionistas a título de remuneração.

Passo 2: Identificar alíquota e a base de cálculo

A alíquota aplicada é de 15% sobre as contas do patrimônio líquido da pessoa jurídica, limitando a variação pro-data dia da taxa de juros de longo prazo.

Passo 3: Identificar a dedutibilidade

A dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio está limitada a 50% do lucro líquido do exercício antes da dedução desses juros e a computar a provisão do imposto de renda e a 50% do somatório dos lucros acumulados e da reserva de lucros, sem computar o resultado do período em curso.

Passo 4: Identificar o tratamento fiscal

A pessoa jurídica que optou pelo lucro real e realizou pagamento de juros sobre o capital próprio poderá deduzir o valor como despesa financeira. Os créditos de juros sobre o capital próprio com retenção de imposto de renda poderão utilizar o referido crédito de imposto de renda retido na fonte na compensação do imposto de renda incidente sobre o pagamento.

Cálculo:

Total do Patrimônio Líquido: R\$140.000,00*10% (TJLP) = R\$14.000,00 (valor dos juros).

Dedutibilidade

50% do Lucro do Exercício antes dos JCP:

R\$25.000,00*50% = R\$12.500,00.

50% de Lucros Acumulados 30.000,00*50% = \$15.000,00.

Valor dedutível = R\$14.000,00

Comentário

O valor de R\$ 14.000,00 a ser deduzido de juros atendeu o máximo de dedutibilidade, que é de R\$ 15.000,00.

**Atenção**

No pagamento de juros sobre o capital próprio, a empresa não está só diminuindo o imposto de renda, mas, também, a contribuição social sobre o lucro.



Lembre-se

Os juros sobre o capital próprio devem ser pagos de forma individualizada, ou seja, de forma individual para cada sócio ou acionista e outros.

Uma vez que entendemos os juros sobre o capital próprio, vamos aprender um pouco sobre o programa de alimentação do trabalhador (PAT). O que vem a ser o PAT? Quais os seus limites? Qual a sua forma de apuração?

De acordo com Ministério do Trabalho, o PAT é um programa governamental de adesão voluntária, que busca estimular o empregador a fornecer alimentação nutricionalmente adequada aos trabalhadores, por meio da concessão de incentivos fiscais, tendo como prioridade o atendimento aos trabalhadores de baixa renda. Com a adesão do programa, a empresa poderá deduzir as despesas com alimentação dos próprios trabalhadores em até 4% do imposto de renda devido.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real poderá deduzir, do imposto de renda devido, o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social (MTPS) (Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991, e Portaria nº 3, de 1 de março de 2002).

O valor do limite de custo de refeição para o cálculo do incentivo é igual a R\$ 1,99, ou seja, custo máximo por refeição R\$ 2,49 (-) participação do trabalhador = R\$ 1,99 por refeição. O incentivo do imposto de renda está limitado a 4% do imposto em cada período. A participação do trabalhador no PAT está limitada a 20% do custo direto da refeição servida no período, ou seja, custo direto de refeição é de R\$ 3,00 x 20% = 0,60, que é o limite de participação.

A fórmula de apuração do montante do benefício a ser deduzido do imposto de renda devido corresponde ao menor valor entre:

- 15% sobre o resultado da multiplicação do número de refeição pelo valor de 1,99.
- 15% sobre o valor total de despesa com PAT efetivada no período de apuração.

Para compreender melhor, vamos acompanhar este exemplo:



Exemplificando

A empresa Verde é uma empresa tributada pelo lucro real e tem como diretor o Sr. Robson que, após diversos estudos para reduzir o imposto de renda, decidiu aderir ao Programa de Alimentação ao Trabalhador. No decorrer do mês, o valor do dispêndio com o PAT foi de R\$ 6.000,00, o valor do IRRJ devido foi de R\$ 26.000,00, o número de refeições foi de 2.500 e o resultado aplicado pelo número de refeição foi de R\$ 1,99. Essa situação gerou o valor do incentivo fiscal.

Elementos	Informações
Legislação	A pessoa jurídica tributada pelo lucro real poderá deduzir, do imposto de renda devido, o valor equivalente à aplicação da alíquota cabível do imposto de renda sobre a soma das despesas de custeio realizadas, no período-base, em Programas de Alimentação do Trabalhador, previamente aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social.
Limite de dedução	O valor do limite de custo de refeição para o cálculo do incentivo é igual a R\$ 1,99, ou seja, custo máximo por refeição R\$ 2,49 (-) participação do trabalhador = R\$ 1,99 por refeição. O incentivo do imposto de renda está limitado a 4% do imposto em cada período.
Apuração do benefício	A fórmula de apuração do montante do benefício a ser deduzido do imposto de renda devido corresponde ao menor valor entre: <ul style="list-style-type: none"> • 15% sobre o resultado da multiplicação do número de refeição pelo valor de R\$ 1,99. • 15% sobre o valor total de despesa com PAT efetivada no período de apuração. <p>Cálculo Despesa Pat R\$ 6.000,00 x 15% = R\$ 9.000,00</p>

	<p>IRRJ R\$ 26.000,00 x 4% = R\$ 1.040,00</p> <p>Incentivo R\$ 2.500,00 x 1,99 X 15% = R\$ 746,25.</p> <p>Prevalece o menor valor entre a despesa do PAT e o valor do incentivo.</p> <p>O valor de R\$ 293,75 poderia ser utilizado no mês subsequente do mesmo ano calendário.</p>
--	---



Assimile

A pessoa jurídica poderá manter serviço próprio de refeição, distribuição de alimentação, preparo de cesta básica e convênio com entidade fornecedora com registro no PAT.



Pesquise mais

O presente artigo apresenta o tema: Planejamento Tributário: quanto mais amigo do leão, menor a mordida! Em que se aborda as principais razões para se elaborar o plano tributário nas organizações. Em: <<https://www.treasury.com.br/blog/planejamento-tributario>> Acesso em: 20 jul. 2016.

Sem medo de errar

Agora você deverá resolver o caso da empresa CSAM Design.

Para realizar esta atividade, você deve identificar os caminhos que deverão ser percorridos para que possa diminuir a incidência do imposto de renda. Para identificar os caminhos, você deverá observar os dados sobre a legislação do imposto de renda contida nesta seção. Dessa forma, deixamos como sugestão para o desenvolvimento dessa atividade os elementos a seguir:

Passo 1: identificar os valores transferidos no processo de fusão.

Passo 2: identificar se houve créditos registrados no seu ativo.

Passo 3: identificar as formas de remuneração dos sócios.

Passo 4: identificar outras formas de reduzir o imposto de renda pessoa jurídica.



Lembre-se

É muito importante efetuar o levantamento do balanço específico na data do evento e apurar a base de cálculo do IRRFJ.



Atenção

O imposto de renda é um imposto de competência da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, entendido com renda o produto do capital.

Avançando na prática

Juros sobre o capital próprio

Descrição da situação-problema

A LMA equipamentos para máquinas é uma empresa de capital aberto atuante há dez anos no ramo de fabricação de equipamentos para máquinas industriais. A empresa tem um faturamento mensal bem considerável, mas Ricardo, um dos sócios, está preocupado com o valor do desembolso do imposto de renda. Em uma reunião junto à diretoria, foi decidida a elaboração de uma estratégia tributária para diminuir o valor do imposto de renda: um plano tributário no qual a empresa, os acionistas e os sócios/quotistas também seriam beneficiados. Agora, identifique os elementos que caracterizam essa operação da empresa.

Resolução da situação-problema

Elementos	Informações
Pagamento de juros sobre o capital próprio	As pessoas jurídicas que optaram pelo lucro real podem se beneficiar e, conseqüentemente, beneficiar os seus sócios ou acionistas com o pagamento de juros sobre o capital próprio, como ferramenta de planejamento tributário.
Forma de pagamento	Juros sobre o capital próprio e pagos de forma individual à titular, aos sócios ou aos acionistas a título de remuneração do capital.

Benefícios para empresa	Esse valor calculado irá beneficiar a empresa, sendo contabilizado como despesa financeira.
Benefícios para os sócios	Os sócios podem diminuir o valor do imposto de renda, pois, recebendo o valor como juros sobre o capital próprio, a alíquota é de 15% e, se recebessem esse valor como pró-labore, a alíquota do imposto de renda seria de 27,5%.
Limite de dedutibilidade	Tem de ser observado o limite de dedutibilidade na base de cálculo do lucro real e da contribuição social, que está limitado a 50% do maior valor entre lucro líquido correspondente ao período, antes da provisão do imposto de renda e da dedução dos referidos juros, e 50% do saldo de lucro acumulado e reserva de lucro de períodos anteriores.



Faça você mesmo

Uma determinada empresa tributada pelo lucro real obteve no mês de abril do X1 um valor de imposto de renda no valor de R\$ 12.000,00, sem o valor adicional. Além disso, teve despesa com o PAT no valor de R\$ 4.000,00 e um número de refeições de 2.000 no mês. Diante desse cenário, determine o valor do incentivo.

Faça valer a pena

1. O imposto de renda é um imposto de competência da União sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Neste sentido, entendemos como renda:

- O comércio.
- O imposto retido na fonte.
- O imposto exclusivo.
- O produto do capital do trabalho.
- O aumento do patrimônio.

2. De acordo com o código tributário nacional, no seu art. 3, entendemos como proventos de qualquer natureza:

- a) O comércio de produto.
- b) O imposto retido na fonte.
- c) O imposto exclusivo.
- d) A combinação de produto e trabalho.
- e) O acréscimo ao patrimônio.

3. Existem duas espécies de imposto de renda retido na fonte, uma por antecipação e a outra exclusiva na fonte. Assinale a alternativa que indique a retenção exclusiva:

- a) O imposto é retido mais de uma vez.
- b) O imposto não tem volta.
- c) O imposto incide sobre o serviço prestado.
- d) O imposto é restituído.
- e) O imposto pode ser restituído na declaração anual.

Referências

BORGES, Humberto Bonavides. **Gerência de impostos: IPI, ICMS, ISS e IR**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Decreto-lei nº 5, de 14 de janeiro de 1991**. Regulamenta a Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976, que trata do Programa de Alimentação do Trabalhador, revoga o Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976 e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0005.htm>. Acesso em: 1 jun. 2016.

BRASIL. **Decreto-lei nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 20 de jun. 2007.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito aplicáveis à união, estados e municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 20 jun. 2016.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 14 Jun. 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: <<http://www.sodexobeneficios.com.br/sites/br/files/PORTARIA%20N%C2%BA%2003%20DE%201%C2%BA%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%202002%20VERS%C3%83O%20NOVA.pdf>>. Acesso em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 17 jun. 2016.

BRASIL. **Portaria nº 3, de 1 de março de 2002**. Baixa instruções sobre a execução do Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT). Disponível em: <<http://www.sodexobeneficios.com.br/sites/br/files/PORTARIA%20N%C2%BA%2003%20DE%201%C2%BA%20DE%20MAR%C3%87O%20DE%202002%20VERS%C3%83O%20NOVA.pdf>>. Acesso em: 18 jun. 2016.

CHAVES, F. C. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COELHO, F. U. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2010.

MAMEDE, G. **Direito societário**: sociedade simples e empresárias. v. 2, 7. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

OLIVEIRA, D. P. R. de. **Sistemas, organização e métodos**: uma abordagem gerencial. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

OLIVEIRA, G. P. de. **Contabilidade tributária**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

OLIVEIRA, L. M. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

Weber, S. A. V. Transformação, Incorporação, fusão e cisão. **Revista de Negócios Business Review**, (2008).

YOUNG, L. H. B. Planejamento tributário: fusão, cisão e incorporação. 8. ed. Curitiba: Juruá, 2014.

ZANLUCA, J. C. **Planejamento tributário**. Disponível em: <<http://analicon.com.br/wp-content/uploads/2014/09/Portal-Tribut%C3%A1rio-PLANEJAMENTO-TRIBUT%C3%81RIO.pdf>>. Acesso em: 8 jul. 2016.

Tributos diretos e indiretos

Convite ao estudo

Caro aluno, seja bem-vindo!

Nesta unidade de ensino, abordaremos os tributos diretos e indiretos. Nela, discutiremos as formas de tributação, que estão ancoradas nos regimes tributários previstos na legislação, bem como as formas de não pagamento, as quais serão conceituadas. Também está previsto verificarmos a aplicabilidade dos tributos nas atividades comerciais das organizações e observarmos os aspectos relacionados aos incentivos fiscais vigentes. Ao final desta unidade, esperamos que você conheça os conceitos e a aplicabilidade dos tributos diretos e indiretos, os quais devem ser observados quanto à sua obrigatoriedade, que refletirão no planejamento tributário previsto nas organizações.

Para tanto, buscaremos desenvolver em você a competência geral de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário, levando-o à competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para planejamento e execução do plano tributário. Como proposta, temos o seguinte caso: Acácio Hipólito é um empresário atuante no ramo industrial e comercial. As operações da YSK Indústria Ltda. se pautam na produção e comercialização de calibradores de pneus, tacógrafos, discos de diagrama e climatizadores, tanto para o mercado interno como para o mercado externo. Possui atualmente 320 funcionários, distribuídos nas áreas de produção e administração, além dos distribuidores em oito capitais do território nacional.

Com esta nova situação, Acácio passou a se preocupar ainda mais com o impacto dos tributos sobre os resultados da empresa. Sabendo que os resultados da organização serão cada vez mais significativos, o proprietário decidiu montar uma equipe interna para verificar as formas de minimizar os impactos dos tributos sobre os resultados da empresa e criou a área de Inteligência Fiscal, para a qual você foi convidado a participar como consultor. A maior demanda neste momento consiste em optar pela forma tributária menos onerosa, que proporcionará menor incidência de pagamento de tributos aos entes tributantes. Assim, o trabalho que você irá desenvolver será o de analisar, comparar e optar

pelas melhores condições para a empresa, conforme a solicitação de Acácio. Desta forma, ao final desta unidade, você contribuirá no sentido de viabilizar a economia tributária da YSK ajudando a responder às seguintes questões: quais são as opções em regime tributário? De que forma os tributos poderão ser minimizados? Quais são as formas de incentivos e benefícios fiscais poderão ser utilizadas pela empresa?

Vamos solucionar mais este desafio!

Seção 3.1

Regimes de tributação

Diálogo aberto

Olá, tudo bem?

Para iniciarmos os estudos, vamos relembrar o caso da YSK? O Sr. Acácio Hipólito é proprietário de uma empresa que produz equipamentos para veículos, como: calibradores, climatizadores, tacógrafos, dentre outros. É objeto de preocupação do proprietário observar os impactos dos tributos sobre os resultados da empresa. Sabendo que os resultados da empresa crescerão, ele montou uma equipe de consultores para a área de inteligência fiscal, da qual você faz parte, com a finalidade de minimizar o pagamento de tributos.

É neste contexto que esperamos desenvolver em você a competência geral de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário, levando-o a atingir competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para planejamento e execução do plano tributário.

Para atingir tal competência, objetivamos para esta seção promover a compreensão dos regimes tributários, bem como a sua aplicabilidade conforme a legislação vigente. Para tanto, propomos a você o seguinte caso:

A YSK apresentou os resultados acumulados nos últimos 12 meses. Neles, os consultores puderam verificar que o faturamento acumulado da empresa foi de R\$ 3.247.698,00. Os custos referentes aos produtos foram de R\$ 984.230,00 e R\$ 675.090,00 de despesas apuradas. A empresa teve a retirada de lucro de proprietário de R\$ 480.000,00. O Sr. Acácio Hipólito, em conversa com empresários do setor, soube da possibilidade de obter atenuantes para a carga tributária. Entretanto, seus colegas empresários o questionaram quanto ao regime tributário adotado pela YSK até então. Por não atuar diretamente com tais assuntos na empresa, o sr. Acácio ficou sem saber o que responder. Porém, um dos empresários explicou que, independente de Acácio saber ou não o regime tributário atual de sua empresa, seria possível fazer simulações quanto ao regime tributário que mais bem se adequasse à empresa e que essa simulação poderia ser feita pela equipe responsável na YSK.

Desta forma, o Sr. Acácio Hipólito, sempre preocupado com o futuro da empresa, resolveu pedir para você identificar qual regime tributário poderia ser adotado pela YSK para o exercício seguinte, considerando características para o enquadramento, bem como determinar o valor dos tributos, que poderiam ser recolhidos de acordo com os dados atuais da empresa.

Para execução desta atividade, você deverá compreender os conceitos que envolvem os regimes tributários no país, bem como a caracterização e sua aplicabilidade, conforme a legislação vigente.

Desta forma, vamos enfrentar mais este desafio!

Não pode faltar

Prezado aluno!

Nesta seção, discutiremos os regimes de tributação previstos na legislação do país. Mas antes, é importante lembrar o assunto da última seção, tudo bem? Então, você teve a oportunidade de conhecer a execução do plano tributário empresarial. Naquela fase, você viu os aspectos que permeiam o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas – IRPJ, em que a legislação atribui a competência à União no tocante à cobrança, ao mesmo tempo em que dá poder para que o desconto do referido imposto seja na fonte e repassado ao Tesouro Nacional.

Foi possível você verificar que existem duas espécies de imposto com retenção na fonte, ou seja, por antecipação, que se refere à dedução do imposto por declaração de ajuste anual (IRPF) ou Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), por exemplo, salários, pró-labore, prestadores de serviços (pessoa física e jurídica) e a retenção por fonte exclusiva, que se refere ao desconto do imposto sobre o rendimento a ser executado pela fonte pagadora, junto ao contribuinte por ocasião do encerramento do período de apuração.

Na prática, a empresa contrata um prestador de serviço (seja pessoa física ou jurídica) e no momento de realizar o pagamento pelo serviço prestado, automaticamente, faz a retenção do imposto devido e, posteriormente, repassa esse imposto aos cofres da União. Você também conheceu as possibilidades de redução do IRPJ a ser pago, utilizando a retirada de lucro de juros sobre capital e do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT, e que estes elementos são partes componentes das estratégias das organizações para se pagar menos impostos, recorda-se?

Por fim, você também pôde observar que quando há retirada de lucro da empresa por meio dos juros sobre capital, existe um procedimento de cálculo que levará à redução da base de cálculo do IRPJ da empresa, porém, haverá a retenção do referido imposto para os sócios ou acionistas da organização.

Agora, nesta seção, falaremos sobre os conceitos e tipos de regime tributário, sempre em conformidade com a legislação vigente, complementando com aplicabilidade a ser observada em cada uma das formas de tributação existentes, para que você possa compreender as principais diferenças entre elas, tudo bem?

Então, os regimes tributários se referem às formas como são feitas as apurações dos tributos federais no país. Basicamente, a legislação prevê quatro formas distintas de apuração, a saber: Lucro Real, Lucro Presumido, Lucro Arbitrado e, finalmente, Simples Nacional. No Decreto-Lei nº 1.598/77 e no Decreto-Lei nº 3.000/1999, mais conhecido como o Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR/99, que por sua vez regulamenta a tributação, fiscalização e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, por meio dos artigos 246 a 515, estão descritas as regras para apuração dos tributos federais para pessoa jurídica que opta pelo Lucro Real.

A finalidade deste regime tributário é apurar qual a base de cálculo dos resultados de uma empresa apurados dentro do exercício, para então estabelecer os valores a serem pagos de imposto sobre a renda (IRPJ) e contribuição social (CSLL) sobre a renda auferida, que engloba também as contribuições indiretas PIS e COFINS, as quais incidem sobre a atividade comercial das organizações. Algumas características deste regime de tributação podem ser vistas na Tabela 3.1.

Tabela 3.1 | Características do regime tributário pelo Lucro Real

Quanto	Caracterização (pessoa jurídica)	Fundamentação Legal
Obrigatoriedade	<ol style="list-style-type: none"> 1. Com receita superior a R\$ 78.000.000,00; 2. Operadores do Sistema Financeiro; 3. Com lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior; 4. Autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; 5. Tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa; 6. Explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia; 7. Explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. 	RIR/99 art. 246, inciso I ao VI.
Conceito de Lucro Real	Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.	RIR/99 artigo 247, § 1º ao 3º.
Conceito de Lucro Líquido	O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.	RIR/99, art. 248; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 1º; Lei nº 7.450, de 1985, art. 18; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 4º

Fonte: adaptada de RIR/99.

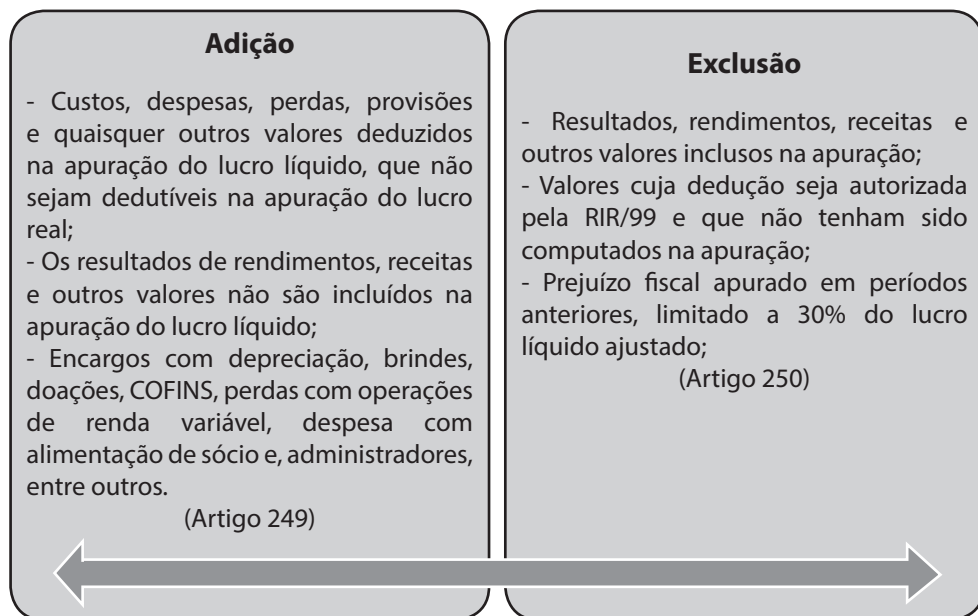
Ainda no decreto normativo, em seus artigos 249 e 250, podemos verificar o tratamento dado à composição do lucro que servirá como base de cálculo para o IRPJ e CSLL. Neles, você perceberá as regras para as adições e exclusões, ou seja, os ajustes que deverão ser realizados, para se determinar o lucro tributável. A Figura 3.1 traz alguns aspectos do regulamento.



Assimile

As instituições financeiras e empresas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundo do exterior etc, obrigatoriamente deverão apurar os tributos pelo regime do Lucro Real.

Figura 3.1 | Elementos de adição e exclusão da composição do lucro



Fonte: adaptada de RIR/99.



Saiba mais

Para conhecer os artigos 249 e 250 da RIR/99, acesse os links disponíveis em: <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/11900596/artigo-249-do-decreton-3000-de-26-de-marco-de-1999>>; <<http://www.jusbrasil.com.br/topicos/11899934/artigo-250-do-decreton-3000-de-26-de-marco-de-1999>>. Acesso em: 25 ago. 2016.

Um ponto importante a ser observado se refere às questões de registros que deverão ser procedidas pelas organizações enquadradas neste regime tributário. Vale destacar que os artigos 251 a 253 ressaltam que se deve manter a escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais, faculta a pessoas jurídicas que possuem filiais a manter a contabilidade não centralizada, além de observância nos registros com operações internacionais.

Na prática, podemos observar a operacionalização da apuração do Lucro Real conforme exemplo a seguir:



Exemplificando

A empresa LAP Comércio de Alimentos apresentou no último ano o lucro contábil de R\$ 3.260.500,00, após deduzir das receitas os custos e as despesas. Foi verificado na contabilidade da empresa o registro de resultado de dividendos recebidos no valor de R\$ 340.200,00, além da despesa com depreciação de R\$ 180.500,00. O IRPJ incidente sobre o lucro é de 15%, mais 10% sobre o valor excedente. A contribuição social sobre o lucro (CSLL) possui uma alíquota de 9%. Sabendo que a empresa acumulou perdas anteriores no valor de R\$ 1.390.000,00, determine os valores do IRPJ e CSLL a serem pagos à União.

Resolução:

1º Passo: apurar o lucro real que servirá de base de cálculo, neste caso podemos usar a seguinte estrutura:

1. Lucro contábil (resultado das receitas (-) custos e despesas)	3.260.500,00
2. Adições (conforme RIR/99, art. 249) - Depreciação	180.500,00
3. Exclusões (conforme RIR/99, art. 250) - Dividendos	340.200,00
4. Lucro real (1 + 2 – 3)	3.100.800,00
5. Compensação dos prejuízos - Limite de 30% (30% x 3.100.800,00)	(930.240,00)
6. Lucro real após compensação dos prejuízos (4 – 5)	2.170.560,00

2º Passo: calcular os valores relativos ao IRPJ e CSLL

IRPJ (alíquota de 15% + 10% sobre o excedente - artigo 228, RIR/99)	
15% × 2.170.560,00	325.584,00
10% × 1.930.560,00 (2.170.560,00 – 240.000,00)	193.056,00
Total a pagar do IRPJ	518.640,00 (325.584,00 + 193.056,00)
CSLL (alíquota 9% sobre o lucro real – Lei 7.689/1988; Lei nº 7.988/1989; Lei nº 8.034/1990)	195.350,40 (9% × 2.170.560,00)

Comentários:

Para compor o lucro real da empresa, devem ser observadas nas escriturações contábeis o que deve e o que não deve ser adicionado, assim como ser deduzidos valores permitidos pela lei para formar a base de cálculo do IRPJ e CSLL. Percebam que as bases de cálculo do imposto e da contribuição foram diferentes, pois na legislação, para efeito de cálculo do IRPJ é permitido deduzir em até 30% o valor do prejuízo fiscal apurado de exercícios anteriores.

Cabe observar também que o valor referente a R\$ 240.000,00, que foi descontado da base de cálculo do IRPJ, se refere ao valor de dedução anual que consta na tabela do imposto sobre a renda para pessoa jurídica.

Legal, agora que você conheceu o sistema de cálculo dos tributos federais no regime tributário Lucro Real, vamos conhecer o regime pelo Lucro Presumido. Pois bem, conceitualmente, podemos entender que este regime tributário se refere a uma forma de simplificar a determinação da base de cálculo dos tributos a serem pagos, por exemplo, de IRPJ e CSLL, tudo bem?

Para Souza e Pavão (2012), o Lucro Presumido se apresenta como uma forma optativa de tributação simplificada reservada a pessoas jurídicas que estejam enquadradas dentro das regras para optar em apurar os tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Cabe observar aqui que empresas que estão obrigadas a declarar pelo Lucro Real, estão automaticamente excluídas de exercerem esta opção de apuração.

Segundo Oliveira (2009), o regime tributário pelo Lucro Presumido com o passar do tempo sofreu modificações para atender duas finalidades distintas, a saber: i) excluir grandes empresas, bem como o sistema financeiro, e estimular a adesão de pequenas empresas; ii) aumentar a arrecadação utilizando para isso a receita bruta das empresas, como forma de estipular a base de presunção, para o cálculo dos tributos sobre a renda. Desta forma, a Figura 3.2 apresenta alguns dos requisitos para enquadramento no Lucro Presumido:

Figura 3.2 | Características para enquadramento no lucro presumido

RIR/99 - Art. 516

Pessoa jurídica com receitas iguais ou inferiores a R\$ 78.000.000,00 (atualizado pela Lei nº 12.814/13, art. 13); O imposto será determinado por períodos de apuração trimestrais.

RIR/99 - Art. 518

A base de cálculo deverá respeitar as disposições da Lei nº 9.249/1995, artigo 15; Lei nº 9.430/1996, artigos 1º e 25, inciso I; e Lei nº 9.249/1995, artigo 15, §1º.

RIR/99 - Art. 526

Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido no período de apuração o imposto pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo, vedada qualquer dedução a título de incentivo fiscal.

Fonte: adaptada de RIR/99.

Quanto às disposições referentes ao artigo 518, a Tabela 3.2 estipula os percentuais a serem aplicados sobre as receitas, conforme o ramo de atuação da pessoa jurídica.

Tabela 3.2 | Percentuais para formação da base de cálculo do tributo

ESPÉCIES DE ATIVIDADES	Percentuais sobre a receita	
	IRPJ	CSLL
Revenda para consumo de combustíveis (petróleo, álcool etílico carburante e gás natural).	1,6%	12%
Venda de mercadoria ou produto (exceto revenda de combustíveis). Transporte de cargas; serviços hospitalares; atividade rural; industrialização com materiais fornecidos pelo encomendante; construção por empreitada com emprego de materiais próprios; qualquer outra atividade (exceto prestação de serviços) para a qual não esteja previsto percentual específico.	8%	12%
Serviços de transporte (exceto o de cargas); serviços (exceto hospitalares de transporte e de sociedade civil de profissão regulamentada, cuja receita bruta anual não seja superior a R\$ 120.000,00); instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas.	16%	12%
Serviços em geral, para os quais não esteja previsto o percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissão regulamentada, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza, <i>factoring</i> ; construção para administração ou empreitada unicamente de mão de obra.	32%	32%

Fonte: <<http://goo.gl/HbswhD>>. Acesso em: 18 jul. 2015.

Agora, para melhor entendimento, vejamos na prática como aplicar os procedimentos para determinação do cálculo do IRPJ e CSLL no regime tributário pelo lucro presumido, ok?



Exemplificando

A empresa Minus Serviços de Consultoria Empresarial apresentou, no último ano, a receita bruta de R\$ 6.480.000,00. Os custos totalizaram o valor de R\$ 2.660.000,00, e as despesas de R\$ 1.440.000,00. Considerando que a empresa está enquadrada no regime tributário Lucro Presumido, determine os valores do IRPJ e CSLL a serem pagos à União.

Resolução:

1º Passo: determinar a base de cálculo para o IRPJ:

1. Receita bruta	6.480.000,00
2. Percentual de presunção sobre as receitas (32%)	
3. Base de cálculo (32% x 6.480.000,00)	2.073.600,00

2º Passo: determinar a base de cálculo para a CSLL

1. Receita bruta	6.480.000,00
2. Percentual de presunção sobre as receitas (32%)	
3. Base de cálculo (32% x 6.480.000,00)	2.073.600,00

Obs.: Veja que de acordo com a tabela de espécie de atividades, cada um dos segmentos terá o seu percentual de presunção correspondente. Neste caso, como a empresa é prestadora de serviços, a presunção do lucro representará 32% das receitas, tanto para o cálculo do IRPJ, como para CSLL.

3º Passo: calcular o IRPJ e a CSLL

IRPJ (alíquota de 15% + 10% sobre o excedente – artigo 228, RIR/99)	
15% x 2.073.600,00	311.040,00
10% x 1.833.600,00 (2.073.600,00 – 240.000,00)	183.360,00
Total a pagar do IRPJ	494.400,00 (311.040,00 + 183.360,00)
CSLL (alíquota 9% sobre o lucro real – Lei 7.689/1988; Lei nº 7.988/1989; Lei nº 8.034/1990)	186.624,00 (9% x 2.073.600,00)

Lembrando que o valor referente a R\$ 240.000,00, que foi descontado da base de cálculo do IRPJ, se refere ao valor de dedução anual que consta na tabela do imposto sobre a renda para pessoa jurídica.



Atenção

Quando o valor da base de cálculo do imposto de renda ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre é necessário calcular o adicional de 10% sobre o valor excedente, conforme legislação.

Muito bem, após observarmos as bases conceituais sobre os regimes tributários Lucro Real e Lucro Presumido passamos agora a falar sobre o Simples Nacional, ok? Segundo Alexandre (2014), o Simples Nacional não se configura como um regime único de arrecadação de tributos, mas um sistema diferenciado com vistas a atender às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e os Municípios (Lei Complementar nº 123/2006). Ainda segundo o autor, esta forma de tributação consiste no recolhimento de tributos de forma centralizada, que a soma dos valores a serem pagos sejam inferiores aos demais regimes previstos em lei; algumas das regras previstas para enquadramento no Simples Nacional podem ser verificadas na Tabela 3.3.

Tabela 3.3 | Enquadramento no simples nacional

	Caracterização (pessoa jurídica)	Fundamentação Legal
Quem pode? Definição de M.E e E.P.P	Microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). Microempresa: pessoa jurídica que tenha auferido em cada ano-calendário receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00. EPP: pessoa jurídica que tenha auferido em cada ano-calendário receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e inferior a R\$ 4.800.000,00.	Artigo 1º Artigo 3º, Inciso I Artigo 3º, Inciso II
Tributos contemplados	IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP, CPP, ICMS, ISS. O que não exclui a incidência dos tributos: IOF, II, IE, ITR, IR de aplicações financeiras, FGTS, INSS.	Artigo 13, Incisos I ao XIII

Fonte: adaptada da Lei Complementar nº 123/2006.

A partir destas caracterizações, outro fator importante se refere às alíquotas definidas em lei para que sejam aplicadas sobre a base de cálculo, para determinar o valor do tributo a ser recolhido.

Tabela 3.4 | Alíquotas a serem aplicadas no simples nacional

Receitas	Anexo I	Anexo II	Anexo III	Anexo IV
Até 180.000,01	4,00%	4,50%	6,00%	4,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	5,97%	8,21%	6,54%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	7,34%	10,26%	7,70%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	8,04%	11,31%	8,49%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	8,10%	11,40%	8,97%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	8,78%	12,42%	9,78%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	8,86%	12,54%	10,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	8,95%	12,68%	10,76%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	9,53%	13,55%	11,51%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	9,62%	13,68%	12,00%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	10,45%	14,93%	12,80%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	10,54%	15,06%	13,25%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	10,63%	15,20%	13,70%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	10,73%	15,35%	14,15%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	10,82%	15,48%	14,60%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%	11,73%	16,85%	15,05%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%	11,82%	16,98%	15,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%	11,92%	17,13%	15,95%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%	12,01%	17,27%	16,40%
De 2.340.000,01 a 3.600.000,00	11,61%	12,11%	17,42%	16,85%
Enquadramento	Comércio	Indústria	Serviços (locação)	Serviços (outros)

Fonte: <<http://goo.gl/vUKMFm>>. Acesso em: 23 ago. 2016.



Refleta

O princípio da capacidade contributiva é baseado em um conceito econômico e de justiça fiscal. Tem como alicerce a busca de uma sociedade mais justa e igualitária, impondo uma tributação mais onerosa para aqueles de detêm uma maior concentração de riquezas. Visa tratar os iguais de maneira igualitária e os desiguais de maneira desigual (MENEZES, 2009). Neste contexto, os regimes tributários existentes na legislação atendem de forma plena o princípio da capacidade contributiva?

Para entendermos da aplicabilidade deste regime tributário, vamos ao exemplo:



Exemplificando

Suponha que determinada empresa atuante no setor de comércio varejista tenha auferido receitas nos últimos 12 meses no valor de R\$ 1.747.800,00.

Neste caso, o valor a ser pago referente aos tributos diretos e indiretos será:

Resolução:

1º Passo: identificar o enquadramento da empresa

Empresa com atividade comercial. Logo, deverá utilizar como parâmetro as alíquotas do anexo I

2º Passo: calcular o valor do tributo de acordo com a alíquota relacionada ao faturamento acumulado da empresa:

Receitas => 1.747.800,00

Alíquota correspondente=> 9,12%

Valor a ser recolhido = $9,12\% \times 1.747.800,00$

Valor a ser recolhido = R\$ 159.399,36

É importante você notar que no sistema simplificado, a alíquota correspondente do recolhimento deve ser aplicada diretamente sobre o valor da receita bruta da empresa. O resultado corresponde aos valores referentes à tributação direta e indireta, no âmbito das esferas federal, estadual e municipal, tudo bem?



Atenção

Quando o valor da base de cálculo do imposto de renda ultrapassar R\$ 60.000,00 no trimestre é necessário calcular o adicional de 10% sobre o valor excedente, conforme legislação.



Pesquise mais

O presente artigo apresenta o tema Justiça tributária: questão de cidadania. O princípio da capacidade contributiva, em que traz a luz a discussão sobre a justiça tributária. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6725>. Acesso em: 26 ago. 2016.

Sem medo de errar

Bem, chegamos ao momento de resolver o caso desta seção. Lembre-se de que o Sr. Acácio Hipólito diante dos acontecimentos ocorridos no exercício anterior precisa se preparar para o futuro. Ele tem a necessidade de identificar o regime tributário que poderá ser adotado pela YSK para o exercício seguinte, bem como determinar os valores referentes aos tributos incidentes para a empresa. Os dados a serem utilizados para a tomada de decisão encontram-se descritos no *Diálogo aberto*, para que você possa desenvolver a atividade, tudo bem?

Como forma de auxiliá-lo nos trabalhos é importante você verificar alguns pontos, a saber:

1. Quanto ao enquadramento.

Verifique na RIR/99 os principais aspectos sobre o enquadramento tributário para aquele regime.

Verifique como se caracteriza cada um dos regimes tributários.

Compare com as características da empresa.

2. Quanto ao cálculo do tributo.

Verifique o regime tributário ao qual a empresa se enquadrou.

Verifique os procedimentos a serem adotados para determinação dos valores a serem recolhidos.

Verifique, de acordo com os dados da YSK, o que pode ser abatido dos valores dos tributos.



Lembre-se

O regime tributário Lucro Real está previsto na RIR/99, do art. 246 ao 515. O regime tributário Lucro Presumido está previsto na RIR/99, do art. 516 ao 528.

Avançando na prática

ADB consultoria empresarial

Descrição da situação-problema

ADB Consultoria Empresarial é um respeitado escritório que presta serviços na área de inteligência esportiva. Com uma forte atuação para o mercado futebolístico, a empresa se viu em franco crescimento nos últimos nove anos. Para o próximo exercício, a empresa projeta um faturamento na ordem de R\$ 3.440.000,00, com os custos e as despesas representando cerca de 25% das receitas da empresa. Os sócios fazem retiradas de lucro por meio de juros sobre capital, o que representa um montante de R\$ 640.000,00 por ano. O resultado de equivalência patrimonial foi de R\$ 190.520,00. Desta forma, determinar o valor a ser recolhido de IRPJ e CSLL pelo regime tributário Lucro Real.

Resolução da situação-problema

1º passo: apurar o lucro real em igual quantidade de ambos os produtos.

1. Lucro contábil (3.440.000,00 (-) 25% × 3.440.000,00)	2.580.000,00
2. Adições Equivalência patrimonial	(190.520,00)
3. Exclusões (conforme RIR/99, art. 250) - Dividendos	640.000,00
4. Lucro real (1 + 2 – 3)	1.749.480,00
5. Compensação dos prejuízos -	0,00
6. Lucro real após compensação dos prejuízos (4 – 5)	1.749.480,00

2º passo: calcular os valores relativos ao IRPJ e CSLL

IRPJ (alíquota de 15% + 10% sobre o excedente - artigo 228, RIR/99)	
15% × 1.749.480,00	262.422,00
10% × 1.509.480,00 (1.749.480,00 - 240.000,00)	150.948,00
Total a pagar do IRPJ	413.370,00 (262.422,00+150.948,00)
CSLL (alíquota 9% sobre o lucro real – Lei nº 7.689/1988; Lei nº 7.988/1989; Lei nº 8.034/1990)	157.453,20 (9% × 1.749.480,00)



Faça você mesmo

A ALP Serviços de Comunicações Ltda. apresentou nos últimos trimestres as seguintes receitas acumuladas referentes aos últimos 12 meses:

- 1º trimestre: R\$ 1.004.200,00
- 2º trimestre: R\$ 984.230,00
- 3º trimestre: R\$ 1.104.200,00.

Pelo regime tributário Lucro Presumido, determinar os valores trimestrais da CSLL.

Faça valer a pena

1. De acordo com os objetivos sociais, quais empresas podem ser enquadradas como microempresa em relação ao Simples Nacional?

- a) Qualquer empresa pode ser enquadrada pelo Simples Nacional.
- b) A empresa que obteve receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00.
- c) A empresa que obteve receita bruta igual ou superior a R\$ 360.000,00.
- d) A empresa que obteve receita bruta igual ou superior a R\$ 3.600.000,00.
- e) A empresa que obteve receita bruta igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00.

2. Margarida é estagiária em uma empresa tributada pelo Lucro Presumido que exerce atividades transporte de cargas. Para efetuar a base de cálculo do Lucro Presumido, Margarida deve aplicar a alíquota de:

- a) 32%.
- b) 12%.
- c) 8%.
- d) 16%.
- e) 1,6%.

3. A empresa Planejamento Tributário É Um Bom Negócio Ltda. é tributada pelo Lucro Presumido e obteve no trimestre o seguinte dados:

- Receita bruta de serviço de transporte de carga: R\$ 300.000,00
- Ganho de capital: R\$ 70.000,00.

Com os dados obtidos, o valor da base de cálculo do imposto de renda será:

- a) R\$ 45.000,00.
- b) R\$ 55.500,00.
- c) R\$ 166.000,00.
- d) R\$ 94.000,00.
- e) R\$ 118.000,00.

Seção 3.2

Formas de não pagamento de tributos

Diálogo aberto

Olá, tudo bem?

Vamos retomar as atividades desta seção lembrando o caso da YSK! O Sr. Acácio Hipólito é proprietário da YSK Comercial Ltda., empresa que comercializa equipamentos como: tacógrafos, calibradores, discos de diagrama, entre outros, para veículos automotores. A grande demanda do Sr. Acácio Hipólito é optar pela forma tributária menos onerosa para a empresa e que proporcionará menor incidência de pagamento de tributos aos entes tributantes. Nesse contexto, você é parte componente da empresa para resolver este tipo de demanda.

Agora para esta seção, o objetivo é conhecer, compreender e aplicar os aspectos sobre a elisão fiscal, com vistas a promover a menor incidência dos tributos. Desta forma, propomos a seguinte atividade: em reunião com sua equipe, o Sr. Hipólito informou que devido à situação favorável da organização, ele fará a retirada do lucro, mas tem dúvidas quanto à forma de executar essa ação. A escolha do regime tributário é importante e por isso ele solicitou um estudo junto à sua equipe de trabalho e você será o responsável por realizar as análises das opções para orientá-lo da melhor forma. Como providência, você buscou as seguintes informações, conforme a Quadro 3.3:

Quadro 3.3 | Projeções para o exercício seguinte

Dados	
Receita bruta projetada	R\$ 12.640.000,00
Custos e despesas	R\$ 4.980.000,00
Depreciação	R\$ 1.220.000,00
Patrimônio líquido	R\$ 31.700.000,00
TJLP Anual projetada	11,25%

Fonte: elaborado pelo autor.

Você verificou que com este nível de faturamento, a YSK não poderá optar pelo Simples Nacional, restando apenas os regimes Lucro Real e Lucro Presumido. Portanto, a partir destes dados, você deverá apresentar ao Sr. Acácio Hipólito a opção de regime tributário que seja menos oneroso para a empresa, considerando como referência o IRPJ e a CSLL.

Para executar esta atividade, serão necessários os conhecimentos sobre as formas de elisão e evasão fiscal, bem como resgatar a aplicabilidade dos regimes tributários existentes na legislação, no que se refere ao Lucro Presumido e Lucro Real. Também será importante você compreender as regras necessárias para a aplicação da retirada de lucro da empresa, a título de juros sobre capital próprio. Desta forma, vamos resolver mais esta atividade?

Não pode faltar

Caro aluno!

Nesta seção, faremos uma abordagem sobre as formas de não pagamento de tributos. Mas antes, vamos lembrar o que foi discutido na aula anterior? Então, você conheceu na seção anterior os regimes tributários existentes em nossa legislação e as características de apuração de cada um deles.

Vimos que os regimes tributários se referem às formas de apuração dos tributos federais, em que a legislação prevê o regime pelo: lucro real, presumido, arbitrado e simples nacional. Verificamos que a forma de apuração Lucro Real, como o próprio nome se apresenta, significa que o lucro de fato apurado em um determinado exercício, ou seja, é o lucro ajustado considerando as adições, exclusões ou compensações devidas, para se formar a base de cálculo para o IRPJ e CSLL.

O Lucro Presumido, por sua vez, se refere a uma forma simplificada de se apurar o lucro auferido pela organização, para formar aquela mesma base de cálculo que ocorre no regime do lucro real, para enfim calcular o IRPJ e CSLL. Entretanto, a diferença está exatamente no fato de a autoridade tributante presumir o lucro da empresa, utilizando como referência um percentual de presunção daquilo que possa ser considerado como lucro da empresa naquele período.

Você pode perceber neste contexto que esta forma sofreu ao longo do tempo algumas modificações, cujas finalidades eram: excluir as grandes empresas deste regime, além de empresas atuantes no sistema financeiro, estimular a adesão das pequenas empresas (até então não havia o sistema simplificado da forma que o conhecemos) e aumentar a base arrecadatória utilizando-se para isto a receita bruta das organizações.

Você viu também que o regime tributário pelo sistema simplificado se refere a um tipo de arrecadação que congrega um conjunto de tributos incidentes sobre a atividade da organização. Porém, é importante ressaltar que não se trata de imposto único, mas sim uma forma diferenciada de arrecadação, para atender às microempresas e empresas de pequeno porte.

A abrangência deste sistema envolve a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, cujos tributos são calculados de acordo com a atividade da organização, utilizando como base de cálculo as receitas da empresa, em que as alíquotas são discriminadas em anexos específicos de acordo com a legislação.

Esses mecanismos refletem as formas de apuração para os pagamentos dos tributos, ou seja, existindo a obrigatoriedade, haverá também um fato gerador da obrigatoriedade, que por sua vez, implicará o uso de uma base para o cálculo do tributo, gerando como consequência o pagamento, e este processo está estabelecido em lei.

Muito bem, feitas as considerações sobre a seção anterior, vamos entender a forma em que não incide o pagamento dos tributos e, logo de início, você pode até questionar, se existe a obrigatoriedade quanto à tributação, como podem existir formas de evitar o pagamento dos impostos ou até mesmo minimizá-los? Como resposta, podemos dizer que sim, existem formas para não pagarmos os tributos devidos, conforme o caminho escolhido! Vamos discutir melhor!

No contexto tributário como em tantos outros, as práticas podem se direcionar pela legalidade ou ilegalidade dos atos no âmbito das organizações. Estes fatos podem ser evidenciados sob a perspectiva da legislação vigente como elisão fiscal e evasão fiscal. Mas afinal, o que vem a ser uma e outra? Qual é a forma lícita? Qual é a forma ilícita?

Vamos abordar primeiramente o que é ilícito! A evasão fiscal, segundo Sabbag (2013) se caracteriza como a prática durante ou posteriormente à incidência do tributo formada por atos ilícitos à ordem tributária, como: a fraude, sonegação e simulação, objetivando o não pagamento do tributo ao Estado. Em outras palavras, Lima (2016) argumenta ser uma dissimulação do pagamento do tributo após o fato gerador, em que o sujeito passivo (devedor) busca maneiras de não evidenciar de forma parcial ou total o fato gerador, dissimulando-o para não recolher o tributo devido, junto à autoridade tributante.

É importante destacar que a evasão fiscal está tipificada como crime contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, conforme a Lei nº 8.137/90, conforme se verifica na Figura 3.4:

Figura 3.4 | Crimes contra a ordem tributária

Crimes contra a ordem tributária	
Artigo 1º	Artigo 2º
<p>Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas:</p> <p>I - omitir informação ou prestar declaração falsa</p> <p>II - fraudar a fiscalização tributária</p> <p>III - falsificar ou alterar nota fiscal</p> <p>IV - elaborar, emitir ou utilizar documento falso</p> <p>V - negar ou deixar de fornecer nota fiscal</p>	<p>Constitui crime da mesma natureza:</p> <p>I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos</p> <p>II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo, descontado ou cobrado</p> <p>III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de tributo como incentivo fiscal</p> <p>IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento</p> <p>V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública.</p>

Fonte: adaptada da Lei nº 8.137/90.

Agora, vamos conhecer as espécies de evasão fiscal? Bem, de acordo com Gutierrez (2006), a evasão fiscal pode ser classificada em: evasão omissiva e evasão comissiva, e a suas características estão disponíveis na Tabela 3.4:

Tabela 3.4 | Espécies de evasão

	Omissiva	Comissiva
Conceito	É aquela em que o sujeito passivo deixa de realizar uma ação.	É aquela em que o sujeito passivo pratica o ato que poderá ser lícito ou ilícito.
Características	<p>Evasão imprópria: situação em que o sujeito passivo deixa de realizar uma ação relevante, para não gerar o fato gerador de um tributo.</p> <p>Evasão por inação: é a situação em que o sujeito passivo se nega a pagar o tributo, depois da ocorrência do fato gerador.</p>	<p>Evasão ilícita: situação em que o sujeito passivo age de forma consciente e voluntária para: eliminar, reduzir ou protelar o pagamento do tributo (fraude fiscal).</p>

Fonte: adaptada de Gutierrez (2006).

No campo da evasão fiscal podemos citar algumas situações, que podem vir a ocorrer nas relações econômicas, que mais bem exemplificam os conceitos abordados pelo autor. A evasão omissiva, com características de imprópria, se

verifica quando um indivíduo deixa de importar um veículo de outro país para adquirir um veículo nacional. Neste caso, o sujeito passivo deixa de praticar um ato que não provocará o fato gerador para cobrança do imposto sobre importação.

A evasão com característica por inação se verifica quando o sujeito passivo, após realizar as vendas dos produtos de sua loja, de maneira proposital ou não, deixa de realizar os pagamentos referentes, por exemplo, ao imposto sobre circulação de mercadoria e serviços – ICMS, à autoridade tributante.

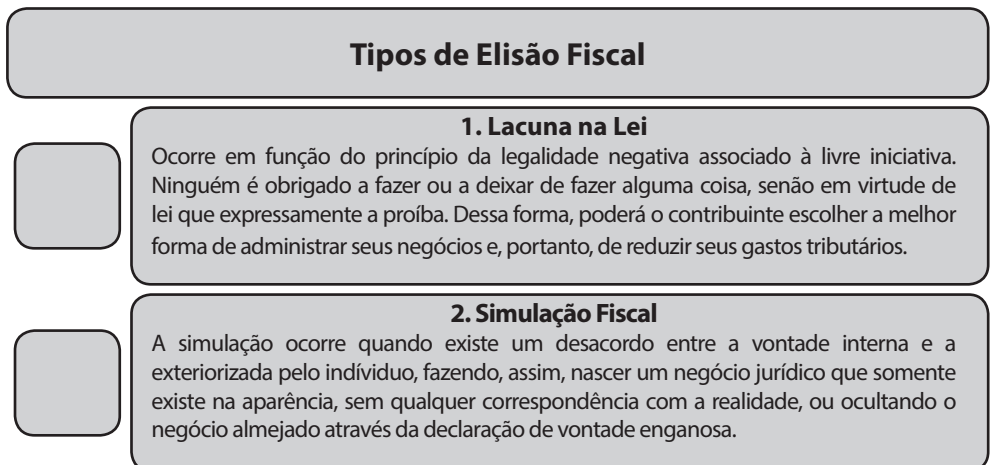
Quando ocorre evasão comissiva, com características de ilícita, o sujeito emite documentação fiscal que não representa a realidade, fraudando registros, com o único fim de deixar de pagar um tributo, reduzir o seu pagamento, ou simplesmente protelar o máximo possível o pagamento devido à autoridade tributante.

Pois bem, feitas tais considerações sobre o aspecto conceitual da evasão fiscal, vamos nos ater na elisão fiscal? Então, enquanto na evasão temos os elementos ilícitos caracterizados contra a ordem tributária, na elisão temos uma forma de não pagamento do tributo, porém com características lícitas de acordo com a lei.

Neste contexto, Bastos (2010) argumenta que o termo elisão fiscal é utilizado no ordenamento jurídico para designar uma forma legítima de evitar, retardar ou diminuir o pagamento do tributo devido, antes da ocorrência do fato gerador, fazendo surgir então a obrigação tributária. Esta prática tem o total respaldo jurídico, além de estar dentro dos princípios constitucionais.

Agora, é possível tipificar a elisão fiscal? A resposta é sim, e os tipos podem ser verificados na Figura 3.5:

Figura 3.5 | Tipos de elisão fiscal



Fonte: Bastos (2010).

Ao longo do tempo, temos percebido o quanto evoluíram e se diversificaram as formas de fazer negócios, seja na área industrial, comercial ou de serviços. Isso, de certa forma, exigiu do Estado maior atenção quanto às lacunas que poderiam ficar na legislação, quanto ao ato de tributar sobre a atividade econômica.

Desta forma, a elisão fiscal, motivada pelas brechas que possam estar contidas na legislação, tem sido sistematicamente combatida pelas autoridades tributantes, pois dentro do princípio da legalidade, em linhas gerais “o que não está escrito na lei, não pode ser cobrado”. Este é um tipo de situação que pode fugir ao controle do Estado e, por isso, muitas vezes, você pode perceber que muitas questões são discutidas em juízo, em razão das lacunas da legislação, as quais o Estado busca reduzir, tudo bem?

Agora, quando se observa a elisão fiscal na perspectiva da simulação, Alexandre (2014) argumenta não ser um típico caso ilícito, apesar de lançar mão do formato artificioso, com o objetivo de se isentar do pagamento do tributo ou ao menos minimizá-lo. Dentro do ordenamento jurídico, alguns autores classificam esse tipo de situação como elusão fiscal, ou até mesmo de elisão ineficaz (ALEXANDRE, 2014).

É bom que você saiba que a elisão fiscal via de regra acaba ocorrendo antes de o fato gerador se concretizar, ou seja, é a fase do planejamento tributário propriamente dito, em que o sujeito passivo, como as organizações, procura estudar as possíveis formas de minimizar o impacto do tributo nos resultados.

Entretanto, há formas de ocorrer a elisão fiscal num período posterior à ocorrência do fato gerador, como quando o contribuinte faz a declaração anual do imposto sobre a renda de pessoa física e opta por um dos modelos de declaração, ou seja, a declaração completa ou a simplificada, conforme o valor do imposto devido (ALEXANDRE, 2014).



Refleta

Muitos dos aspectos da elisão fiscal se confundem com aqueles relacionados à evasão fiscal. Seria correto afirmar que a elisão fiscal é uma forma de evasão fiscal que afeta os cofres públicos?

Bem, vamos verificar na prática como funcionam as questões relacionadas à elisão fiscal? Para isso, além de utilizarmos dos conceitos aqui apresentados, vamos trabalhar os exemplos utilizando os preceitos dos regimes tributários discutidos na seção anterior, para que fique claro a você como são tomadas as decisões em planejamento tributário, ok?



Exemplificando

Os sócios da Indústria Loris de Material Esportivo S/A pretendem fazer a retirada de lucro da organização (ver RIR/99, art. 668), partindo do princípio que a empresa buscará por meio da elisão fiscal minimizar o impacto tributário. O lucro projetado para o próximo ano é de R\$ 5.000.000,00, com um patrimônio líquido de R\$ 15.000.000,00. A taxa de juros de longo prazo para o mesmo período está projetada em 10,55%. Desta forma, calcule sob a perspectiva do IRPJ, a opção com a retirada do lucro e sem a retirada do lucro, pelo regime tributário Lucro Real.

Resolução:

Para resolver vamos seguir alguns passos.

1. Calcular o imposto, no regime do Lucro Real, sem considerar o efeito dos juros sobre capital:

Lucro projetado => 5.000.000,00

IRPJ => $15\% \times 5.000.000,00 = 750.000,00$

IRPJ (excedente) => $5.000.000,00 - 240.000,00^* = 4.760.000,00$

$4.760.000,00 \times 10\% = 476.000,00$

IRPJ total = $750.000,00 + 476.000,00 = \mathbf{R\$ 1.226.000,00}$

Lucro líquido após o imposto = $5.000.000,00 - 1.226.000,00 = \mathbf{R\$ 3.774.000,00}$

***O valor de R\$ 240.000,00 se refere a dedução anual de acordo com a tabela do IRPJ.**

2. Calcular o imposto, no regime do Lucro Real, considerando o efeito dos juros sobre o capital:

De acordo com a Lei nº 9.249/95, art. 9º, pessoa jurídica poderá deduzir os juros sobre capital próprio a ser pago ou creditado aos sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital, limitados à variação *pro rata* da TJLP aplicados no valor do patrimônio líquido, cujos limites deverão ser:

- 50% do lucro líquido do exercício (considerando aqui o lucro líquido o valor depois de deduzida a contribuição social – CSLL), ou

- 50% do somatório dos lucros acumulados e reserva de lucros, sem computar o resultado do exercício.

1º Passo: calculando os limites de retirada de JCP:

Patrimônio líquido => R\$ 15.000.000 × 10,55% = 1.582.500,00

Lucro projetado => 5.000.000,00 × 50% = 2.500.000,00

Como a proporção do lucro do exercício (50%) ultrapassa o valor referente à taxa aplicada ao valor do patrimônio líquido, os sócios só poderão retirar e deduzir do imposto o valor de R\$ 1.582.500,00.

2º Passo: calcular o valor do IRPJ, considerando o efeito da retirada de lucro:

Lucro projetado = R\$ 5.000.000,00

(-) JCP = R\$ 1.582.500,00

= Base de cálculo do IRPJ => R\$ **3.417.500,00** (5.000.000,00 – 1.582.500,00)

Lucro projetado => 3.417.500,00

IRPJ => 15% × 3.417.500,00 = 512.625,00

IRPJ (excedente) => 3.417.500,00 – 240.000,00 = 3.177.500,00

3.177.500,00 × 10% = 317.750,00

IRPJ total = 512.625,00 + 317.750,00 = **R\$ 830.375,00**

Lucro líquido após o imposto = 3.417.500,00 – 830.375,00 = R\$ 2.587.125,00

Comentários:

Sem considerar o efeito do JCP na dedução do IRPJ, o valor a ser pago de imposto seria de R\$ 1.226.000,00, com resultado líquido de **R\$ 3.774.000,00**. Ao incluir os efeitos da retirada de lucro, o valor do imposto a ser pago pela empresa seria de R\$ 830.375,00, com um resultado líquido menor, ou seja, de R\$ 2.587.125,00. Entretanto, se somássemos a este valor a retirada de JCP, o lucro líquido seria de R\$ 4.169.625,00.

Esta é uma das formas de se utilizar da elisão fiscal para promover menor impacto do imposto sobre os resultados da empresa, e com uma vantagem, o proprietário poderá ainda fazer essa retirada de lucro da empresa como pessoa física, pagando apenas 15% de imposto sobre a renda, ao invés de 27,5% se não fosse empresário. Agora vamos ver um caso que diz muito a respeito de planejar tributariamente a empresa?



Exemplificando

Anibal e Trajano são dois jovens empreendedores que resolveram constituir uma empresa fabricante de tecidos, a A.T. Tecidos, cujas receitas estão projetadas para o exercício seguinte na ordem de R\$ 3.900.000,00. Os proprietários estão indecisos em escolher o regime tributário pelo Lucro Presumido ou Lucro Real. Os tributos referentes ao ICMS, PIS e COFINS somam juntos uma alíquota de 21,65% sobre as receitas para o lucro presumido. No lucro real este percentual é de 27,25%, e os custos e despesas somados são de R\$ 1.500.000,00. Desta forma, determine os gastos com IRPJ para ambos os regimes tributários.

Resolução

Calculando os tributos no Lucro Presumido:

1º Passo: determinar os valores para ICMS, PIS e COFINS => $21,65\% \times 3.900.000,00 = \text{R}\$ 844.350,00$

2º passo: determinar a base de presunção

Identificar o ramo de atividade: indústria de tecidos

Base de presunção: 8%

Base de cálculo => $8\% \times 3.900.000,00 = 312.000,00$

IRPJ => $15\% \times 312.000,00 = 46.800,00$

IRPJ (excedente) => $312.000,00 - 240.000,00 = 72.000,00$

$72.000,00 \times 10\% = 7.200,00$

IRPJ total = $46.800,00 + 7.200,00 = \text{R}\$ 54.000,00$

Calculando os tributos no Lucro Real

1º Passo: determinar a base de cálculo

Receitas	3.900.000,00
Deduções	-1.062.750,00 (27,25% × 3.900.000,00)
Custos e despesas	-1.800.000,00
Base de cálculo	1.037.250,00

2º Passo: determinar o valor do IRPJ

IRPJ => 15% × 1.037.250,00 = 155.587,50

IRPJ (excedente) => 1.037.250,00 – 240.000,00 = 797.250,00

797.250,00 × 10% = 79.725,00

IRPJ total = 155.587,50 + 79.725,00 = **R\$ 235.312,50**

Comentários:

Neste caso, a melhor opção é o regime tributário Lucro Presumido, apesar de os tributos ICMS, PIS e COFINS não serem dedutíveis da base de cálculo do IRPJ.

Agora que você pôde conhecer um pouco mais sobre a elisão fiscal e como tomar a decisão sobre como planejar a redução de pagamento dos tributos utilizando para isso os regimes tributários de acordo com a legislação vigente, podemos agora resolver o caso da YSK!



Assimile

A elisão fiscal é uma forma legítima de evitar, retardar ou diminuir o pagamento do tributo devido, antes da ocorrência do fato gerador, fazendo surgir então a obrigação tributária.



Pesquise mais

O presente artigo trata da elisão fiscal e evasão fiscal nos limites do planejamento tributário e encontra-se disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em: 22 jul. 2016.

Sem medo de errar

Bem, chegou o momento de você resolver o caso da YSK para escolher o melhor regime tributário para a empresa. Neste contexto, deixaremos alguns caminhos e dicas para que você possa resolver esta atividade, tudo bem?

Para fazer a simulação no Lucro real

1º) Determinar a base de cálculo do IRPJ e CSLL, considerando as adições e exclusões.

2º) **Para efeito de cálculo do juros sobre capital, observar** a Lei nº 9.249/95, art, 9º:

- Para calcular os juros sobre o capital e verificar os limites de retirada e dedução da base de cálculo do imposto.

3º) Calcular o IRPJ e a CSLL, no regime do Lucro Real, considerando o efeito dos juros sobre o capital:

Para fazer a simulação no Lucro Presumido

1º) Determinar a base de presunção:

- Para verificar o percentual de presunção sobre as receitas, consulte a tabela do lucro presumido.

2º) Determinar a base de cálculo do IRPJ e CSLL:

3º) Calcular os tributos

Determine o melhor regime tributário



Atenção

A base de presunção não se refere à alíquota do tributo. Apenas determina a estimativa do lucro da empresa, com base a aplicação de um percentual sobre as receitas brutas da organização.

Avançando na prática

Restaurante Le Roux

Descrição da situação-problema

O restaurante Le Roux apresentou na projeção das receitas para o próximo ano a expectativa de receitas de R\$ 2.240.000,00. O referido restaurante está enquadrado no regime diferenciado do ICMS, cuja alíquota sobre as receitas é de 3,2%, tendo o PIS e COFINS uma alíquota de 3,65%. O proprietário precisaria optar pelo regime tributário Lucro Presumido ou pelo sistema simplificado, pois o regime pelo Lucro Real foi descartado como opção, em razão de não haver mais a possibilidade de depreciar ou amortizar os investimentos. Desta forma, considerando os tributos diretos e indiretos, determine se a melhor opção tributária é o Lucro Presumido ou o Simples Nacional.

Resolução da situação-problema

Calculando os tributos no lucro presumido:

1º Passo: determinar os valores para ICMS, PIS e COFINS => $6,85\% (3,2\% + 3,65\%) \times 2.240.000,00 = R\$ 153.440,00$

2º Passo: determinar a base de presunção

Identificar o ramo de atividade: restaurante => Base de presunção: 8%

Base de cálculo => $8\% \times 2.240.000,00 = 179.200,00$

IRPJ => $15\% \times 179.200,00 = 26.880,00$

IRPJ (excedente) => não houve excedente acima de 240.000 no ano

IRPJ total = **R\$ 26.880,00**

Total de tributos = 153.440,00 + 26.880,00 = R\$ 180.320,00

Calculando os tributos no Simples Nacional:

No caso do restaurante, o enquadramento se dá pelo Anexo I da tabela de alíquotas, pois o referido anexo envolve as atividades de empresas comerciais como: lojas, comércio eletrônico *e-commerce*, pizzarias, bares, restaurantes, lanchonetes, comércio de vestuários, calçados, lojas de conveniência, bares, entre outras empresas comerciais. Fonte: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/simples-nacional-anexol.html>>. Acesso em: 3 ago. 2016.

De acordo com o faturamento da empresa (R\$ 2.240.000,00), a alíquota total será de 10,13%. Logo, o cálculo é feito da seguinte forma:

Tributos a pagar = Receita bruta \times alíquota

Tributos a pagar = $2.240.000,00 \times 10,13\% \Rightarrow R\$ 226.912,00$

Então, a melhor opção seria o **Simples Nacional**, pois apesar de ter maior valor de tributos em relação ao Lucro Presumido, se você acessar o Anexo I verá que o Simples engloba todos os tributos que a empresa deveria pagar. Se considerarmos apenas ICMS, PIS, COFINS e IRPJ, a alíquota seria de 5,65% (3,45% de ICMS; 0,33% de PIS; 1,40% de COFINS; e 0,47% de IRPJ). Logo, o valor proporcional seria:

Tributos a pagar = Receita bruta × alíquota

Tributos a pagar = 2.240.000,00 × 5,65% => R\$ 126.560,00



Faça você mesmo

A South Logística é uma empresa de transportes rodoviários de cargas alimentícias. De acordo com o orçamento para o próximo trimestre, o faturamento esperado é de R\$ 4.254.000,00. Os custos representam 15% das receitas, as despesas projetadas são de R\$1.984.200,00. Some-se a isto o fato de que a depreciação representará no período o valor de R\$ 620.000,00. O contador da empresa precisa decidir sobre o regime tributário adequado para empresa e está em dúvida entre o Lucro Real e o Lucro Presumido. O critério para a escolha está pautado no IRPJ e CSLL. Desta forma, determine qual a melhor opção de regime tributário.



Lembre-se

Utilize as informações sobre a base de presunção para o cálculo do IRPJ e CSLL, Tabela 3.2 da seção anterior.

Faça valer a pena

1. É característico da evasão fiscal:

- a) Deixar de realizar uma ação relevante de forma ilícita, para não evidenciar o fato gerador de um tributo.
- b) Evitar, retardar ou diminuir o pagamento do tributo devido de forma lícita.
- c) Aproveitar as lacunas na lei para não pagar o tributo.
- d) Evitar a ocorrência do fato gerador por meio da simulação fiscal.
- e) Praticar uma elusão lícita.

2. Considere as seguintes afirmações:

I. A simulação fiscal é um ato lícito dentro do ordenamento jurídico.

II. A simulação fiscal não corresponde com a realidade.

III. A simulação fiscal ocorre quando há um desacordo entre a vontade interna e externa do sujeito passivo.

Enunciado: Assinale a alternativa correta:

- a) Somente I e II estão corretas.
- b) Somente III está correta.
- c) Somente II e III estão corretas.
- d) Somente II está correta.
- e) I, II e III estão corretas.

3. Considere que uma empresa atuante no setor de serviços hospitalares tenha obtido uma receita de R\$ 6.685.000,00 durante o ano-calendário. Supondo que a mesma esteja enquadrada no sistema do Lucro Presumido, o valor da base de cálculo será de:

Assinale a alternativa correta:

- a) R\$ 106.960,00.
- b) R\$ 534.800,00.
- c) R\$ 2.139.200,00.
- d) R\$ 1.069.600,00.
- e) R\$ 267.400,00.

Seção 3.3

Tributos sobre atividade comercial

Diálogo aberto

Olá, tudo bem?

Vamos iniciar esta seção de estudo relembando o caso da empresa YSK, tudo bem? Muito bem, o Sr. Acácio Hipólito é o proprietário da YSK Indústria e Comércio Ltda., que produz e comercializa equipamentos e acessórios automotivos. A empresa vivencia um cenário de franco crescimento, o que levou o proprietário a montar uma equipe de inteligência fiscal para viabilizar formas de minimizar o impacto dos tributos sobre o resultado da organização. Você foi convidado a integrar a equipe para atender às demandas da empresa no âmbito tributário.

Para esta seção, buscaremos como objetivo apresentar a você a aplicabilidade das incidências dos tributos diretos e indiretos, na perspectiva dos regimes tributários vigentes. Desta forma, propomos a seguinte atividade: decorrido o prazo de 12 meses da última escolha do regime tributário (lucro presumido), a equipe de inteligência fiscal retomou os trabalhos de análise para o próximo exercício. Neste trabalho, você levantou os seguintes dados de projeção, conforme o Quadro 3.4:

Quadro 3.4 | Dados e projeções

Itens	Valor	Itens	Valor
Receita bruta projetada	R\$ 14.536.000,00	Descontos concedidos	R\$ 622.800,00
Custos e despesas	R\$ 5.403.000,00	Cancelamento de vendas	R\$ 284.720,00
Depreciação	R\$ 1.220.000,00	Alíquota do ICMS	18%
Patrimônio líquido	R\$ 34.344.950,00	Compras	R\$ 5.790.400,00

Fonte: elaborado pelo autor.

Acácio Hipólito precisa considerar dentro do seu planejamento tributário para o próximo exercício o imposto (ICMS) e as contribuições (PIS e COFINS) nas análises para o próximo plano tributário da YSK. Sendo assim, você, como membro do grupo e responsável pelas análises, deverá elaborar um estudo considerando como base os

tributos indiretos incidentes sobre a atividade da empresa, a fim de determinar o regime tributário (Lucro Real ou Presumido) a ser adotado pela empresa no próximo ano.

Para desenvolver esta atividade, você deverá considerar as formas de elisão fiscal, bem como a aplicabilidade dos regimes tributários no que se refere ao Lucro Presumido e Lucro Real, considerando também os aspectos conceituais e de aplicabilidade dos tributos indiretos incidentes. Desta forma, vamos encarar mais este desafio?

Não pode faltar

Caro aluno!

Para iniciarmos nossas discussões, vamos recordar o que foi abordado na seção anterior? Muito bem! Você pôde conhecer as formas de não pagamento de tributos e verificar os caminhos que poderão ser tomados quando o assunto envolve impostos, taxas e contribuições, não é mesmo?

Você pôde perceber também que os caminhos a serem tomados podem ser resumidos em formas lícitas (aquilo que a lei permite), ou ilícitas (aquilo que a lei não permite). Nestes casos, caracterizamos tais feitos como elisão fiscal (legal) e evasão fiscal (ilegal), respectivamente.

Pois bem, a evasão fiscal se refere aos crimes contra a ordem tributária no país e está sujeita às penalidades de acordo com a legislação vigente. Esses crimes podem ser tipificados como: omissão de informação ou prestação de declaração falsa; fraudes à fiscalização tributária, bem como a falsificação de documento fiscal; elaboração de documentação falsa; e falta de emissão de documento fiscal, dentre outros.

Você também viu que os atos ilegais quanto à parte tributária podem ser de maneira omissiva e comissiva. Você também teve a oportunidade de saber que nos casos de característica omissiva, essas ações podem ser categorizadas em impróprias (quando o contribuinte deixa de provocar o fato gerador) e por inação (quando o contribuinte se nega a pagar o tributo, após o fato gerador consumado). Já os casos com característica de evasão comissiva há a categoria ilícita, situação em que o contribuinte irá agir de maneira consciente para eliminar, reduzir ou até mesmo protelar o pagamento do tributo, ou seja, nesses casos há fraude fiscal.

Você também conheceu a outra forma de não pagamento, que se refere à elisão fiscal, que se configura pelo conjunto de atos legais para redução, eliminação ou até o protelamento do pagamento do tributo. E, neste contexto, você verificou os tipos existentes como: aqueles que advêm das lacunas (brechas) existentes na legislação; e os advindos da simulação fiscal (em que o planejamento tributário está inserido).

Por fim, você trabalhou os aspectos da elisão fiscal utilizando também os regimes tributários existentes na legislação do país, uma vez que as questões tributárias estão em quase sua totalidade baseadas nos regimes tributários, para se fazer a apuração dos tributos e posterior pagamento aos entes tributantes, tudo bem?

Agora, para esta seção, abordaremos os tributos diretos e indiretos, os quais incidem sobre as atividades da pessoa jurídica, de maneira simultânea, observando os seus efeitos no planejamento tributário das organizações. Para tanto, exploraremos as bases conceituais que envolvem principalmente os tributos indiretos; dentre eles, nosso foco será em: ICMS, PIS e COFINS.

Pois bem, vamos conhecer um pouco mais sobre a tributação do ICMS sobre as atividades. Como já tivemos a oportunidade de citar, o ICMS é um imposto de competência estadual e distrital previsto na Constituição Federal (CF), artigo 155, inciso II, sendo o tributo de maior valor arrecadatário no país. Soma-se à CF, a Lei Estadual nº 6.374/89 e a Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir).

Segundo Alexandre (2014), o ICMS assume um caráter puramente fiscal, ainda que a Constituição Federal permita a ele assumir um caráter seletivo, motivado pelo grau de importância (essencialidade) das mercadorias (CF, art. 155, § 2º, III) como alimentos, remédios, equipamentos hospitalares, entre outros. Ainda segundo o autor, se tal medida fosse adotada, haveria maior incidência deste imposto para contribuintes com maior capacidade de renda.

Após estas considerações, vamos entender o conceito de mercadoria? Na transcrição de Souto Maior Borges, em Alexandre:

Mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo circulatório econômico. Tanto o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação, porque aquilo que é mercadoria, no momento que se introduz no ativo fixo da empresa, perde esta característica, podendo ser reintroduzido no processo circulatório [...]
(ALEXANDRE, 2014, p. 592).



Em outras palavras, a mercadoria pode assumir características diferentes dentro do processo produtivo e econômico, ou seja, o que pode ser considerado como circulação de mercadoria para uns pode não ter a mesma conotação para outros. Neste contexto, você pode até questionar: o que isso tem de importante com relação ao ICMS? Tudo, pois o referido imposto incidirá sobre a circulação de mercadorias no sentido mais amplo.

Na prática, isto significa dizer que haverá a incidência do ICMS na compra de um veículo feita por uma empresa que atua com transportes de mercadorias, pois, neste momento o veículo é uma mercadoria, cuja transação caracteriza fins lucrativos à concessionária que o vende. Porém, ao incorporar este veículo ao seu patrimônio, a empresa compradora passa a tê-lo como ativo e, caso venha no futuro a vendê-lo, não haverá a incidência do ICMS, porque a finalidade da empresa não é de compra e venda de veículos. Desta forma, a Lei nº 6.374/89 estabelece as seguintes incidências para a cobrança do ICMS, que você poderá acompanhar no Quadro 3.5:

Quadro 3.5 | Incidências do ICMS

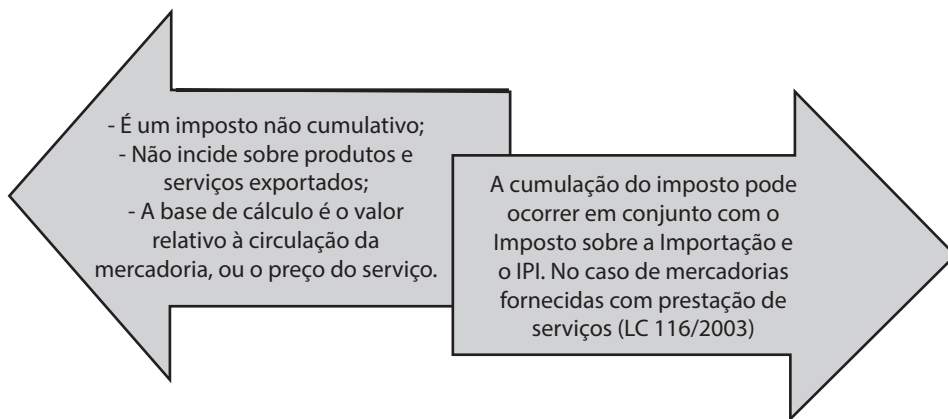
Base legal	Incidência
Inciso I	Circulação de mercadoria, fornecimento de alimentos e bebidas
Inciso II	Prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal
Inciso III	Serviços de comunicação
Inciso IV	Fornecimento de mercadorias com prestação de serviços
Inciso V	Entrada de mercadorias ou bem, importados do exterior por pessoa física ou jurídica

Fonte: adaptado de Lei Estadual nº 6.374/89. Disponível em: <<http://goo.gl/YA7f1J>>. Acesso em: 29 jul. 2016.

Apenas para destacar, para os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação há incidência do ICMS, conforme a CF de 1988, por ultrapassarem os limites dos municípios e conseqüentemente gerar conflitos quanto à norma de tributação de cada um deles.

Algumas características complementares sobre o ICMS poderão ser verificadas na Figura 3.6.

Figura 3.6 | Outras características do ICMS



Fonte: adaptada de Alexandre (2014).

Bem, para que você possa compreender a sistemática de cálculo do ICMS, acompanhe o exemplo a seguir:



Exemplificando

Um fabricante de colchões possui um custo total de fabricação do produto no valor de R\$ 1.000,00, cuja alíquota do ICMS é de 18%. Ao realizar uma operação de venda aos seus clientes, qual deverá ser o valor da nota fiscal, considerando apenas o ICMS?

Resolução:

O ICMS é um tributo, cujo cálculo é feito “por dentro”. Isso significa dizer o valor da mercadoria não representa 100%, e sim 82%, pois 18% se referem ao ICMS que é cobrado da empresa. Logo, o valor da nota fiscal de venda, considerando apenas o tributo ICMS ficaria assim:

Valor da nota fiscal => 1.000,00

$$1 - 0,18 \text{ (18\%/100)}$$

Valor da nota fiscal => 1.000,00

$$0,82$$

Valor da nota fiscal = R\$ 1.219,51

Logo, o ICMS a ser cobrado será: $1.219,51 \times 18\% = \text{R\$ } 219,51$.

Percebam que o cálculo “por dentro” propicia um valor maior do que se fosse simplesmente aplicar os 18% de alíquota sobre o valor da mercadoria de R\$ 1.000,00, cujo resultado seria um ICMS no valor de R\$ 180,00. Agora, como seria o cálculo do ICMS em situação de importação? Acompanhemos então o próximo exemplo!



Exemplificando

A Sports Radical comercializa equipamentos e acessórios para pesca esportiva. Em uma operação de importação de produtos, o valor do produto é de R\$ 10.000,00. Nesta operação de compra haverá a incidência de Imposto sobre Importação – II, de R\$ 1.948,10; IPI de R\$ 1.894,20; PIS de 165,00; COFINS de R\$ 765,00, além da taxa Siscomex de R\$ 198,12. Sabendo que a alíquota do ICMS é de 18%, determinar o valor do imposto devido.

Resolução

Nos casos de importação, a base de cálculo deve ser construída considerando o valor da operação. Neste caso, o cálculo será da seguinte forma:

Base de cálculo (BC) = (valor do produto + II + IPI + PIS + COFINS + taxas de importação + outras despesas) / (1- Alíquota do ICMS)

Base de cálculo = 10.000,00 + 1.948,10 + 1.894,20 + 165,00 + 765,00 + 198,12

Base de cálculo = 14.970,42 (este é o valor da operação)

Valor total da operação = Base de cálculo / (1 – Alíquota ICMS)

Valor total da operação = 14.970,42 / (1 – 0,18)

Valor total da operação = 18.256,61

Valor do ICMS = Valor total da operação × alíquota do ICMS

Valor do ICMS a recolher = 18.256,61 × 18% => R\$ 3.286,19

Perceba que neste caso o valor que formou a base de cálculo do imposto não foi apenas sobre o custo do produto, mas sim da operação de importação como um todo. Cabe ressaltar aqui que as despesas com juros, frete, seguros, entre outros também integram a operação com importação e, portanto, farão parte da base de cálculo do ICMS, tudo bem?



Refleta

Se a Constituição Federal de 1988 proíbe a bitributação de impostos sobre o mesmo fato gerador, nas operações com produtos importados incidem três tributações na mesma operação. Logo, isso não seria inconstitucional?

Pois bem, agora que você pode verificar a operacionalização do ICMS, vamos conhecer um pouco sobre outros tributos de natureza indireta que incidem sobre as atividades das organizações? Então, vamos avançar um pouco mais para conhecer duas tributações que recaem sobre as vendas das empresas: PIS e a COFINS.

O Programa de Integração Social (PIS) foi instituído por meio da Lei Complementar nº 7/70, cuja base de cálculo é o faturamento da empresa, cujos contribuintes são as empresas privadas, prestadoras de serviços, públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias.

É importante ressaltar que a CF, em seu artigo 239, ampliou a distribuição dos recursos arrecadados por meio do PIS para o Programa do Seguro-Desemprego, além do pagamento do abono do PIS, o equivalente a um salário-mínimo anual para trabalhadores que tenham obtido uma renda de até dois salários-mínimos por mês do empregador.

Já a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi instituída por meio da Lei Complementar nº 70/91, cujos contribuintes são pessoas jurídicas de direito privado ou a elas equiparadas (CF, art. 195, Inciso I, alínea "b"). Algumas características são destacadas no Quadro 3.6.

Quadro 3.6 | Características do PIS e da COFINS

	PIS e COFINS	Base Legal
Base de cálculo	Receita Bruta	Lei nº 9.718/1998, art. 2º.
Algumas exclusões da base de cálculo	Vendas canceladas; descontos incondicionais concedidos; venda de bens do ativo não circulante, dentre outras	Lei nº 9.718/1998, art. 3º.
Não incidências	Recursos recebidos a título de repasse dos entes da federação dotados no orçamento; receitas com exportação de mercadorias; receitas com serviços; transporte internacional de cargas e passageiros, dentre outras.	Instrução Normativa SRF nº 247/2002, art. 46.

Fonte: adaptado de Lei nº 9.718/1998.

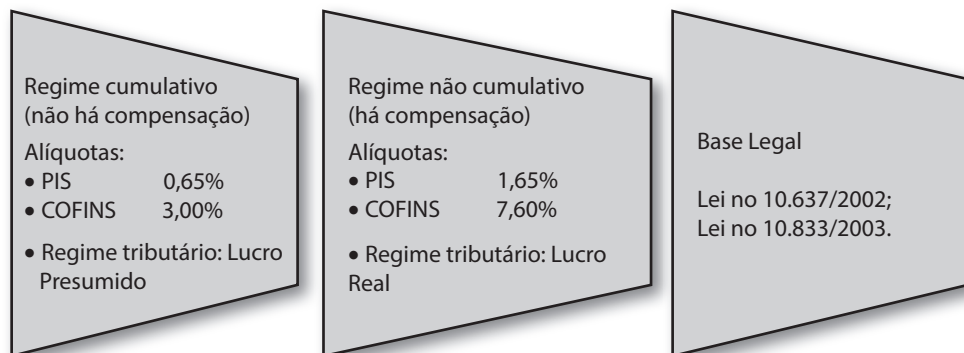
Agora, para complementar as características do PIS e da COFINS, vamos abordar os regimes de apuração desses tributos. Para efeito de apuração do PIS e da COFINS, há o regime cumulativo e o regime não cumulativo, no que se refere aos cálculos das referidas contribuições que incidem sobre o faturamento.

O regime cumulativo se caracteriza pela incidência dos tributos em todas as etapas ditas intermediárias da cadeia produtiva ou comercialização de um produto ou serviço, sendo também incidente sobre outros tributos que foram pagos anteriormente, da origem até o consumidor final (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016).

O regime não cumulativo funciona um pouco diferente, pois na etapa subsequente dos processos na cadeia produtiva ou comercialização do produto ou serviço não há a incidência sobre o mesmo tributo que foi pago ou recolhido na etapa anterior (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016). Nesses casos de não cumulatividade é previsto pela legislação que haja a compensação do referido tributo entre os valores "a recuperar" e "a pagar".

Assim, o PIS e a COFINS poderão ter a característica de cumulatividade e não cumulatividade. O que irá diferenciá-los estará intimamente relacionado ao regime tributário escolhido pela organização, que, por sua vez, influenciará a alíquota a ser aplicada sobre as receitas da empresa, conforme podemos observar na Figura 3.7:

Figura 3.7 | Regime cumulativo e não cumulativo para o PIS e a COFINS



Fonte: elaborada pelo autor.



Assimile

O regime cumulativo se caracteriza pela tributação incidir em toda etapa da cadeia produtiva, acumulando a tributação a ser recolhida desde a concepção do produto ou serviço até o consumidor final. O regime não cumulativo se caracteriza pela compensação dos tributos a pagar que venham a ocorrer em cada uma das etapas da cadeia produtiva.

Para melhor entendimento, vamos verificar na prática o sistema de cálculo destas contribuições?



Exemplificando

A Muita Gula Ltda. é uma empresa de processamento de alimentos, que em um determinado período gerou uma receita bruta no valor de R\$ 270.000,00. Ocorre que no mesmo período houve devoluções de vendas no valor de R\$ 12.500,00 e concedidos descontos incondicionais no valor de R\$ 3.000,00. A empresa no mesmo período fez aquisição de materiais no valor de R\$ 162.000,00.

A partir destes dados, determinar o valor a ser recolhido do PIS e da COFINS no regime cumulativo e não cumulativo.

Resolução:

Regime cumulativo:

1º Passo: determinar a base de cálculo

Base de cálculo = receita bruta

Base de cálculo = 270.000,00 – 12.500,00 – 3.000,00

Base de cálculo = 254.500,00

2º Passo: determinar os valores a recolher

Alíquota do PIS => 0,65% sobre a base de cálculo

Alíquota da COFINS => 3,0% sobre a base de cálculo

Valor a recolher PIS = 254.500,00 × 0,65% = **R\$ 1.654,25**

Valor a recolher COFINS = 254.500,00 × 3,0% = **R\$ 7.635,00**

Regime não cumulativo

Alíquota do PIS => 1,65%

Alíquota da COFINS => 7,60%

1º Passo: determinar os valores de PIS e COFINS a recuperar

Valor da compra => R\$ 162.000,00

PIS a recuperar (1,65% × 162.000,00) = **R\$ 2.673,00**

COFINS a recuperar (7,60% × 162.000,00) = **R\$ 12.312,00**

2º Passo: determinar a base de cálculo

Base de cálculo = receita bruta

Base de cálculo = 270.000,00 – 12.500 – 3.000

Base de cálculo = 254.500,00

3º Passo: determinar o valor a recolher

Alíquota do PIS => 1,65% sobre a base de cálculo

Alíquota da COFINS => 7,60% sobre a base de cálculo

Valor a recolher PIS = 254.500,00 × 1,65% = **R\$ 4.199,25**

Valor a recolher COFINS = 254.500,00 × 7,60% = **R\$ 19.342,00**

3º Passo: determinar o valor a pagar

PIS a pagar = valor a recolher – valor a recuperar

PIS a pagar = 4.199,25 – 2.673,00 = **R\$ 1.526,25**

COFINS a pagar = valor a recolher – valor a recuperar

COFINS a pagar = 19.342,00 – 12.312,00 = **R\$ 7.030,00**

Comentários

Perceba que, com base nessa situação, o regime de não cumulatividade será mais compensador que o sistema cumulativo. Entretanto, isso não é uma regra; é necessário verificar cada caso individualmente para optar pelo tipo de regime mais vantajoso.

**Pesquise mais**

O presente artigo trata da questão da cumulatividade e da não cumulatividade do PIS e da COFINS. Disponível em: <<https://www.pucpcaldas.br/graduacao/administracao/revista/artigos/v3n2/v3n2a4.pdf>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

Sem medo de errar

Agora chegou o momento de você resolver o caso da YSK para escolher o melhor regime tributário para a empresa, considerando a tributação do ICMS, PIS, da COFINS e do IRPJ, no regime do Lucro Real e Lucro Presumido. Nesse contexto, deixaremos alguns caminhos e dicas para que você possa usar e resolver a atividade.

Etapa 1:

1º passo => calcular a base de cálculo para o ICMS

2º passo => calcular a base de cálculo para o PIS e a COFINS

3º passo => calcular os tributos a recuperar em função das compras

Dica: as alíquotas a serem aplicadas deverão respeitar a legislação do PIS e da COFINS, e no caso do ICMS, considere a alíquota padrão de 18%.

Etapa 2:

1º passo => determinar o valor a ser recolhido de ICMS nos regimes Lucro Real e Lucro Presumido

2º passo => determinar o valor a ser recolhido de PIS e COFINS nos regimes Lucro Real e Lucro Presumido

Etapa 3:

1º passo => determinar o ICMS a pagar no lucro real

2º passo => determinar o PIS e a COFINS a pagar no regime Lucro Real

Por fim, determine a melhor opção de regime tributário considerando os resultados obtidos.

**Atenção**

O ICMS é um tributo de natureza não cumulativa. No entanto, o PIS e a COFINS são contribuições que possuem natureza cumulativa e não cumulativa. Isso dependerá do regime tributário analisado caso a caso.

Avançando na prática**Luanda serviços de comunicação Ltda.****Descrição da situação-problema**

A Luanda Serviços de Comunicação Ltda. é uma empresa prestadora de serviços em telefonia e comunicação de dados que possui forte atuação no mercado nacional e na América do Sul. No último mês, apresentou o faturamento de R\$ 470.000,00. Ocorre que no mesmo período houve deduções de vendas, a título de cancelamento e descontos incondicionais, no valor de R\$ 22.500,00. A empresa no mesmo período fez aquisição de materiais no valor de R\$ 202.000,00. A partir desses dados, determinar o valor a ser recolhido do PIS e da COFINS no regime tributário Lucro Presumido.

Resolução da situação-problema

Base de cálculo = receita bruta – deduções

Base de cálculo = 470.000,00 – 22.500,00

Base de cálculo = 447.500

PIS a recolher = $447.500,00 \times 0,65\% = \text{R\$ } 2.908,75$

COFINS a recolher = $447.500,00 \times 3,0\% = \text{R\$ } 13.425,00$

Comentários:

Como podemos observar na legislação tributária no âmbito federal, no regime tributário Lucro Presumido, haverá obrigatoriamente a cumulatividade de contribuições sobre as vendas, no que se refere ao PIS e a COFINS.



Faça você mesmo

O Restaurante La Fome é uma tradicional marca que pertence a um importante grupo hoteleiro no país. A empresa faz a apuração de seus tributos pelo regime tributário Lucro Real. No último trimestre, o empreendimento gerou uma receita bruta no valor de R\$ 692.000,00. Ocorre que no mesmo período houve devoluções de vendas no valor de R\$ 30.500,00 e foram concedidos descontos incondicionais no valor de R\$ 1.200,00, e perdas com estoque de produtos que foi de R\$ 2.340,00. A empresa, no mesmo período, fez aquisição de materiais no valor de R\$ 234.000,00.

A partir desses dados, determinar o valor a ser recolhido do ICMS, PIS e da COFINS no regime tributário Lucro Real, sabendo que a alíquota do ICMS é de 12%.

Faça valer a pena

1. Considerando que uma empresa apura as contribuições do Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), pelo regime não cumulativo. Neste caso ela deverá estar enquadrada no regime tributário:

Assinale a alternativa correta.

- a) Lucro Real.
- b) Lucro Presumido.
- c) Lucro Arbitrado.
- d) Simples Nacional.
- e) Lucro Presumido e Arbitrado.

2. A Loja de Calçados Piso Forte em um determinado período adquiriu um lote de mercadorias no valor de R\$ 75.000,00. Sabendo que as vendas foram feitas de maneira imediata e com uma alíquota de ICMS de 18%, o valor do crédito a ser recuperado será de:

Assinale a alternativa correta.

- a) R\$ 16.463,41.
- b) R\$ 25.000,00.
- c) R\$ 13.500,00.
- d) R\$ 22.865,85.
- e) R\$ 18.346,18.

3. A Casa de Carnes Boi Bravo Ltda. é uma rede com seis lojas espalhadas na região metropolitana de Belo Horizonte (MG). A empresa está enquadrada no regime tributário Lucro Presumido, com um faturamento de R\$ 4.900.000,00, apurado no último exercício.

Neste contexto, podemos considerar que os valores do PIS e da COFINS serão respectivamente de:

- a) R\$ 80.850,00 e R\$ 147.000,00.
- b) R\$ 147.000,00 e R\$ 392.000,00.
- c) R\$ 49.000,00 e R\$ 227.850,00.
- d) R\$ 18.600,00 e R\$ 103.100,00.
- e) R\$ 31.850,00 e R\$ 147.000,00.

Seção 3.4

Incentivos fiscais

Diálogo aberto

Olá, tudo bem?

Vamos iniciar esta seção de estudo lembrando o caso da empresa YSK. O Sr. Acácio Hipólito é o proprietário da YSK Indústria e Comércio Ltda., que produz e comercializa equipamentos e acessórios automotivos. No cenário econômico favorável, o proprietário resolveu montar uma equipe de inteligência fiscal para viabilizar as formas de minimizar o impacto dos tributos sobre o resultado da organização. Como integrante da equipe, você auxiliará nos trabalhos referentes à legislação tributária.

Agora, nesta seção, o objetivo é calcular os benefícios e os incentivos fiscais previstos na legislação e optar pelo regime tributário. Para tanto, preparamos a seguinte atividade: Acácio Hipólito identificou uma oportunidade de aquisição de uma empresa concorrente, a NKL Comércio de Equipamentos Automotivos Ltda., localizada em um Estado da região Sudeste, pelo valor de R\$ 15.000.000,00. Na oportunidade, o Sr. Acácio Hipólito solicitou os dados contábeis da NKL, os quais foram prontamente enviados à sua equipe de inteligência fiscal, conforme o quadro a seguir.

Quadro 3.7 | Valor contábil e valor de mercado NKL

Itens	Valor Contábil	Valor de mercado
Ativos tangíveis	R\$ 10.000.000,00	R\$ 13.000.000,00
Ativos intangíveis	-	R\$ 2.000.000,00
Valor total	R\$ 10.000.000,00	R\$ 15.000.000,00

Fonte: elaborado pelo autor.

A YSK vem optando pela apuração de seus tributos pelo regime Lucro Presumido e os resultados projetados para o exercício seguinte são:

Quadro 3.8 | Projeções para a YSK

Itens	Valor	Itens	Valor
Receita bruta projetada	R\$ 16.720.000,00	Deduções	R\$ 3.619.880,00
Custos e despesas	R\$ 6.101.000,00	Depreciação	R\$ 2.990.000,00
Patrimônio líquido	R\$ 34.344.950,00		

Fonte: elaborado pelo autor.

O Sr. Acácio Hipólito necessita quantificar os benefícios fiscais constantes na Lei nº 12.973/2014, que altera os dispositivos da Lei nº 9.532/1997, artigo 7º e 8º, no que se refere à dedução do ágio em aquisições de outras empresas. A base de cálculo dos tributos federais será a referência para optar pelo regime tributário menos oneroso, sem considerar a retirada de juros sobre o capital próprio. Por isso, foi solicitado a você que lidere a equipe em mais este estudo para atender à demanda do proprietário.

Para tanto, será necessário além dos conhecimentos sobre os regimes tributários existentes, que você conheça e compreenda as modalidades de benefícios presentes na legislação tributária.

Não pode faltar

Caro aluno! Vamos dar início a última seção desta unidade lembrando que na aula anterior abordamos o tema tributos incidentes sobre a atividade comercial. Na oportunidade, enfatizamos os tributos indiretos ICMS, PIS e COFINS, que incidem sobre as receitas brutas das organizações.

Vimos que na incidência do ICMS há uma diferenciação de alíquotas a serem aplicadas quando a circulação da mercadoria é interna (dentro dos limites do Estado) e quando é interestadual (transações entre Estados). Descobrimos que o ICMS é um imposto de caráter fiscal, apesar da Constituição Federal prever a seletividade do produto em razão da capacidade contributiva. Contudo, você percebeu que as alíquotas diferem uma das outras, dependendo da essencialidade do produto. Foi possível também abordar situações do ICMS, quando há importação de produtos e a forma de cálculo do tributo, descobrimos, assim, que nestes casos, temos a incidência de três impostos sobre um mesmo fato gerador.

Foi importante também observar que o conceito de mercadorias compreende um bem móvel que está sujeito a transações de mercancia, que está em circulação na economia, para fins comerciais. Entretanto, muitas vezes, a linha entre diferenciar esse tipo de transação é muito tênue e por isso a legislação busca esclarecer estas relações, a fim de não gerar conflitos entre os entes da federação.

Também foram abordadas as bases conceituais sobre o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS). Vimos que o PIS foi um tributo criado ainda na década de 1970 com a finalidade de ser um programa de distribuição de renda, cuja base de cálculo incidiria sobre as receitas brutas das empresas. Posteriormente, houve alterações quanto à amplitude de distribuição dos recursos arrecadados, sendo este um tributo de caráter cumulativo e não cumulativo.

Você também pôde compreender que a COFINS é uma contribuição, mas também se caracteriza como um tributo cumulativo e não cumulativo, assim como ocorre com o PIS, cuja base de cálculo se dá pela receita bruta das organizações. Este possui a finalidade de custear, dentre outras, o financiamento da seguridade social no país.

Por fim, vimos que quando há a incidência de impostos e contribuições em todo o processo da cadeia produtiva até o consumidor final o regime é chamado cumulativo. Neste regime, a apuração é feita com alíquota diferenciada para o PIS e a COFINS, de 0,65% e 3%, respectivamente. No entanto, no regime não cumulativo, o tributo que incidir em todo o processo da cadeia produtiva poderá ser compensado pela empresa; nesses casos, a alíquota para o PIS é de 1,65% e para a COFINS, 7,60%.

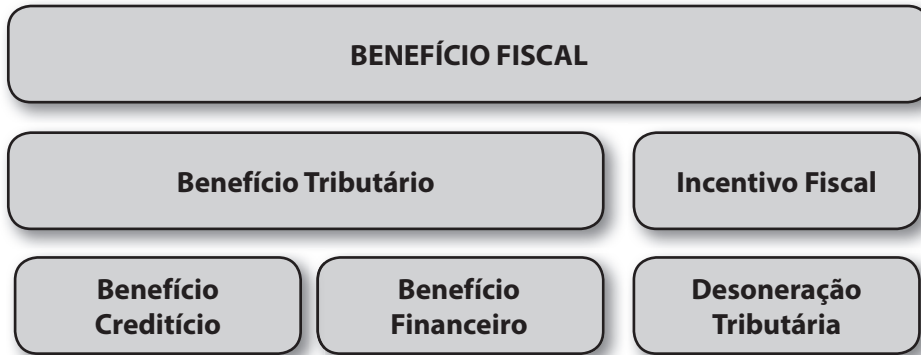
Nesta seção, discutiremos o tema incentivos fiscais e trataremos das opções e alguns dos benefícios fiscais que estão previstos na legislação tributária. Vamos iniciar a nossa abordagem pelos benefícios fiscais e, posteriormente, falaremos dos incentivos fiscais.

Primeiro, é importante você saber que o simples fato de o ente da federação renunciar uma receita ou parte dela, via de regra, se refere a uma política de ação governamental, que pode ter reflexos no campo econômico e social. Nas palavras de Almeida (2000), trata-se de políticas públicas amplamente difundidas nos países em geral, sem que haja distinção de sua aplicabilidade quanto ao desenvolvimento econômico e social.

Vários são os propósitos quanto a essas políticas, mas, na maioria das vezes, o que as impulsiona é o custeamento dos mais variados programas, com a finalidade de promover o desenvolvimento social, econômico e até mesmo cultural, em diferentes frentes no território nacional.

Neste contexto, as ações que são aplicadas pelo Estado se refletem nas políticas de benefícios no campo tributário, como uma forma direta de fomentar as diretrizes governamentais de estímulo ao desenvolvimento. Para Paranaíba e Miziara (2011), as ações relacionadas aos benefícios fiscais podem ser caracterizadas em quatro modalidades. A Figura 3.8, ilustra a ideia do autor.

Figura 3.8 | Modalidades de benefícios fiscais



Fonte: adaptada de Almeida (2000).

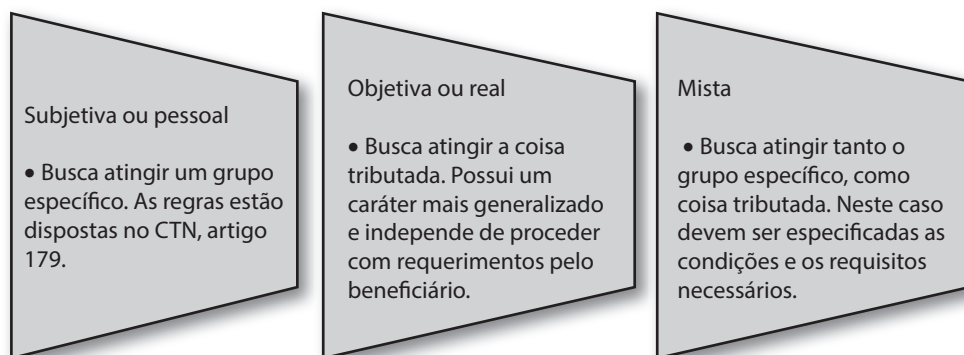
Então, conceitualmente o benefício fiscal, segundo Almeida (2000), assume um significado abrangente, pois na abordagem econômica, o termo “fiscal” remete não apenas às receitas, mas também às despesas, o que não necessariamente levará apenas a algum tipo de benefício tributário, mas aos subsídios e subvenções, dentre outros. Em outras palavras, o benefício fiscal é um termo genérico que designa benefícios não só no âmbito tributário, mas também com os gastos governamentais que estão traduzidos nos subsídios e subvenções, dentre outros que são concedidos.

Almeida (2000) argumenta que o benefício tributário se refere a incentivos fiscais concedidos, ou seja, induzem o comportamento dos agentes econômicos que a ele se submetem, em que são estimulados a agir de uma forma específica para promover o estímulo a um alvo econômico ou social definido.

Para Sayd (2003), os benefícios tributários estão previstos em lei específica, que se referem aos dispositivos legais, e são apresentados no formato de isenções ou reduções de impostos, que compõem o conjunto de receitas públicas do Estado, apurados e recolhidos por meio de arrecadação, objetivando promover benefícios a determinados grupos sociais.

Quais seriam, então, os tipos de isenção que podemos reconhecer na legislação? Almeida (2000) assim os classifica:

Figura 3.9 | Tipos de isenção



Fonte: adaptado de Almeida (2000).

Vamos aos exemplos dos tipos de isenção?



Exemplificando

Algumas situações que caracterizam as tipologias de isenção:

1. Subjetiva ou pessoal:

Convênio nº 38/2012 – Concede isenção do ICMS nas saídas de veículos destinados a pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental ou autista (cláusula primeira).

2. Objetiva ou real:

Resolução nº 2.271/92 (Estado de Minas Gerais) – Estabelece o diferimento do pagamento do ICMS, nos casos que especifica, e dá outras providências. (concedida à FIAT Automóveis S/A).

3. Mista:

Decreto 4.316/95 (Estado da Bahia) – Dispõe sobre o lançamento e o pagamento do ICMS relativo ao recebimento, do exterior, de componentes, partes e peças destinados à fabricação de produtos de informática, eletrônica e telecomunicações, por estabelecimentos industriais desses setores, e dá outras providências.

Perceba que aparentemente as isenções possuem as mesmas finalidades, no sentido de atender a pessoas ou grupos específicos. Entretanto, no exemplo da isenção subjetiva, o ICMS contemplará pessoas que estejam enquadradas nas condições que a lei estabelece. O procedimento ainda obriga que os indivíduos que a requeiram deverão apresentar documentação conforme consta no referido convênio.

Na isenção do tipo real ou objetiva, observe que na resolução em questão consta o benefício especificado diretamente para a empresa, em razão dos investimentos feitos no Estado, e os resultados que estas ações poderão trazer de benefício aos cofres públicos de maneira direta e indireta.

Na isenção do tipo mista, os moldes são parecidos como no caso da FIAT Automóveis, entretanto, o alcance ou o benefício aos estabelecimentos industriais que estão operando no polo de informática no Estado da Bahia, e que necessitam importar equipamentos ou componentes eletrônicos, telecomunicações etc., com a finalidade de compor os produtos que deverão ser elaborados no território nacional.

Já o benefício financeiro se refere aos gastos do Estado, cujos destinos estão direcionados às subvenções, que de acordo com a Lei nº 4.320/64, em seu artigo 12, parágrafo 3º, se caracteriza como transferência de recursos destinada a cobrir despesas de custeio das entidades beneficiadas, se distinguindo como: subvenções sociais (Inciso I – instituições públicas ou privadas de caráter assistencial ou cultural, sem finalidade lucrativa); subvenções econômicas (Inciso I – empresas públicas ou privadas de caráter industrial, comercial, agrícola ou pastoril). Os auxílios se referem às despesas de capital ao qual são destinados os investimentos, em que as pessoas jurídicas de direito público ou privado, sem fins lucrativos, realizam independente da contrapartida em bens e serviços.

Para estes casos, o Estado prevê em orçamento recursos a serem destinados às instituições com ou sem finalidade lucrativa, para atender a determinados programas de ordem econômica ou social, conforme as diretrizes estabelecidas previamente, quanto à implementação ou financiamento dos referidos programas.

Vejamos, então, alguns exemplos:



Exemplificando

Algumas situações que caracterizam as tipologias de subvenções:

1. Subvenção Social e Auxílios: repasses de recursos às Santas Casas, orfanatos, asilos, creches, APAES (Lei nº 13.019/2014).
2. Subvenção Econômica: regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Tecnologia da Informação – REPES (Lei nº 11.196/2005). Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação – REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras – RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica.

Quanto aos benefícios creditícios se referem aos subsídios concedidos em operações oficiais de créditos que são destinadas a programas de custeio, de investimento e comercialização de produtos do setor da agropecuária e agroindustrial, de formação de estoques reguladores de produtos agropecuários, exportações e refinanciamento, de dívida externa, com aval do Tesouro Nacional, cujas taxas de juros são diferentes daquelas praticadas pelo mercado, desonerando também outros custos de financiamento (ALMEIDA, 2000).

Como exemplo, podemos citar o Plano Conjunto BNDES-Finep de Apoio à Inovação Tecnológica Industrial dos Setores Sucroenergético e Sucroquímico – PAISS (Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Areas_de_Atualizacao/Inovacao/paiss/criterios_utilizados.html>. Acesso em: 24 ago. 2016), dentre outros.

Por fim, dentro das modalidades de benefícios fiscais, têm-se a chamada desoneração tributária, que consiste na aplicação de um conjunto de incentivos ou regimes fiscais específicos, que venha a propiciar a redução da carga fiscal sobre a atividade econômica das organizações que estão sujeitas à tributação (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2016).

Sistematicamente, nos últimos anos, o Governo Federal vem concedendo os tais benefícios a título de desoneração, conforme a conjuntura econômica, com a finalidade de manter o nível de atividade das empresas, bem como a manutenção da empregabilidade dos trabalhadores e, conseqüentemente, a arrecadação dos tributos a elas associadas.

Vejamos alguns exemplos que ilustram bem as desonerações tributárias:



Exemplificando

Desoneração da folha de pagamento das empresas (salários).

Lei nº 12.546/2011 (antes lançada como medida provisória) institui o Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra); dispõe sobre a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) à indústria automotiva; altera a incidência das contribuições previdenciárias devidas pelas empresas que menciona.

Lei nº 13.161/2015 que altera as Leis: 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, Lei nº 12.780, de 9 de janeiro de 2013, que dispõe sobre medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, dos Jogos Olímpicos de 2016 e dos Jogos Paralímpicos de 2016, Lei nº 11.977, de 7 de julho de 2009, e Lei nº 12.035, de 1º de outubro de 2009; e revoga dispositivos da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, quanto à tributação de bebidas frias.

Decreto nº 6687/2008, Decreto nº 6.825/2009, Decreto nº 6.890/2009, Decreto nº 7.394/2010, Decreto nº 7.660/2011, que alteram as alíquotas para produtos industrializados (IPI), com destaque para o setor automotivo e para os eletrodomésticos (linha branca).



Refleta

A presente reportagem faz um contraponto às políticas de benefícios fiscais e encontra-se disponível em: <<http://oglobo.globo.com/rio/apesar-da-crise-estado-da-beneficios-fiscais-de-19-bilhoes-empresas-18777849>>. Acesso em: 6 ago. 2016. Em sua opinião, o uso de tais benefícios é um instrumento eficiente para enfrentar crises econômicas sistêmicas?

Muito bem, você percebeu que quando falamos de benefícios fiscais há uma infinidade de espécies e que estão distribuídas de formas distintas, como foi possível verificar em nossas considerações. Entretanto, dentre a diversidade existente no ordenamento jurídico-tributário, vamos nos ater a alguns deles que possuem impactos sobre os resultados na organização de forma significativa.



Exemplificando

A Computex Eletrônica é uma empresa fabricante de componentes eletrônicos, cujos proprietários estudam a implantação de mais uma planta no território nacional. Com a nova planta, a empresa estuda a possibilidade de gerar faturamento em torno de R\$ 15.000.000,00. O IPI incidente é de 10%. Ao realizar uma pesquisa, os proprietários descobriram, de acordo com a Lei nº 5.906/2006, que está prevista uma redução de IPI para o tipo de produto que a empresa fabrica de:

Redução	Ano	Condições
75%	até 2019	Norte e Nordeste
70%	até 2019	para as demais regiões

Para a empresa alcançar determinado benefício, ela deve investir o equivalente a 5% de seu faturamento bruto em pesquisa e desenvolvimento de tecnologia. Se a empresa investir na região Norte ou Nordeste, terá um custo operacional adicional de 3% do seu faturamento líquido, ou seja, receitas menos deduções. Sabendo que a tributação do ICMS para a região Norte e Nordeste é de 7% e para as demais regiões será de 12%, qual a melhor opção para a empresa?

Solução:

Temos neste exemplo uma situação em que se concede benefício fiscal no âmbito federal, pois o IPI é um imposto de competência da União, em que deveremos analisar sob o ponto de vista tributário a opção que seja mais viável para que os proprietários decidam.

Neste caso, dividiremos em opções, de acordo com a situação dada para cada tipo de redução do IPI e as consequências entre montar em uma ou outra região do país, conforme se verifica na legislação.

Opção 1: Montar a fábrica no norte/nordeste

Receita bruta	=> 15.000.000,00
Deduções	
IPI (10% - 75% = 2,5%)	=> 375.000,00 (2,5% x 15.000.000)
ICMS	=> 1.050.000,00 (7% x 15.000.000)
Pesquisa e desenvolvimento	=> 750.000,00 (5% x 15.000.000)
Receita líquida	=> 12.825.000,00
Custo adicional (3%)	=> 384.750,00 (3% x 12.825.000)
Resultado operacional	=> 12.440.250,00

Opção 2: Montar a fábrica nas demais regiões

Receita bruta	=> 15.000.000,00
Deduções	
IPI (10% - 70% = 3%)	=> 450.000,00 (3% x 15.000.000)
ICMS	=> 1.800.000,00 (12% x 15.000.000)
Pesquisa e desenvolvimento	=> 750.000,00 (5% x 15.000.000)
Receita líquida	=> 12.000.000,00
Custo adicional	=> -
Resultado operacional	=> 12.000.000,00

A melhor opção é montar a fábrica no Norte/ Nordeste, pois o custo tributário em razão do alcance do benefício fiscal será de R\$ 2.559.750,00 para a opção 1 e R\$ 3.000.000,00 para a opção 2.



Assimile

Benefício fiscal é um termo genérico que designa benefícios não só no âmbito tributário, mas também com os gastos governamentais que estão traduzidos nos subsídios, subvenções, dentre outros concedidos.



Pesquise mais

O presente artigo traz uma explicação sobre as novas regras sobre o ágio pago nas aquisições de empresas, para efeito de cálculo do IRPJ e CSLL. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/agio-novas-alteracoes.htm>>. Acesso em: 6 ago. 2016.

Agora que você já conheceu o conceito de benefício fiscal e seus desdobramentos, podemos partir para a resolução da atividade proposta sobre o caso da YSK.

Sem medo de errar

Muito bem, chegou o momento de resolver a atividade proposta, lembrando que os dados a serem considerados para análise e decisão se encontram descritos no tópico “diálogo aberto” do livro, que versa sobre uma situação em que a YSK utilizará uma das modalidades de benefício fiscal, para reduzir a base de cálculo dos tributos incidentes de forma direta sobre a renda da organização.

Desta forma, deixaremos alguns procedimentos que o ajudarão a solucionar este problema:

1º passo: identificar a natureza da operação.

2º passo: identificar o que dispõe a legislação do benefício a ser concedido =>

Lei nº 12.973/2014, Lei nº 9.532/1997, artigos 7º e 8º.

3º passo: determinar os valores a serem amortizados (ágio):

- a) Calcular o valor contábil (ativos tangíveis + ativos intangíveis).
- b) Calcular o valor de mercado (ativos tangíveis corrigidos + ativos intangíveis corrigidos).
- c) Calcular o ágio pago (*goodwill*) = (valor de mercado – valor contábil).

4º passo: determinar os valores a serem amortizados anualmente.

5º Passo: determinar a base cálculo e o impacto dos tributos sobre a renda no Lucro Real e no Lucro Presumido.



Atenção

A legislação que concede o benefício de amortizar o ágio em razão da aquisição de empresas obriga que a apuração dos tributos seja realizada pelo regime tributário Lucro Real.

Avançando na prática

Aquisição Algimotec

Descrição da situação-problema

A Algimotec é um importante fabricante no setor de autopeças. Em dezembro de 2012, ainda enquadrada e regida pelo regime de transição tributária – RTT, a Algimotec adquiriu uma empresa. Pela regra antiga, poderia amortizar este investimento pelo valor contábil, à época de R\$ 5.000.000,00, sem que houvesse nenhum valor a ser depreciado do imobilizado. Pela regra nova, o valor a ser amortizado deverá ser pelo ágio ocorrido na operação, cujo valor de mercado seria de R\$ 7.900.000,00, além de haver ainda um valor residual a ser depreciado de R\$ 1.500.000,00.

Neste caso, a dúvida dos proprietários é se a empresa conseguiria maior redução da base de cálculo do IRPJ na regra antiga ou nova?



Lembre-se

A legislação tributária prevê estas situações nos casos em que a empresa tenha adquirido outra e os investimentos podem ser lançados como deduções da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda, por meio da: Lei nº 12.973/2014 e **Lei nº 9.532/1997, artigos 7º e 8º.**

Resolução da situação-problema

Determinar o valor a ser amortizado

Regra antiga: é o próprio valor contábil: R\$ 5.000.000,00

Regra nova: é o valor do ágio pago na aquisição da empresa

Ágio = valor de mercado – valor contábil

Ágio = 7.900.000,00 – 5.000.000,00

Ágio = 2.900.000,00

Somado a esse ágio, deverá ser englobado o valor residual de depreciação que foi de R\$ 1.500.000,00

Logo, a amortização total deverá ser de: 2.900.000,00 + 1.500.000,00 = **R\$ 4.400.000,00**. A melhor opção seria fazer o lançamento pela regra antiga.



Faça você mesmo

Dois estados da Federação estão disputando a planta de uma empresa de desenvolvimento de software. A proposta do Estado "A" é a alíquota do ICMS em 8% pelo período de cinco anos a partir do início das operações. O Estado "B" oferece a isenção do ICMS nos dois primeiros anos e uma alíquota de 12% do terceiro ao quinto ano. A projeção das receitas da empresa no primeiro ano é de R\$ 9.500.000,00, com crescimento de 2% cumulativos do segundo ao quinto ano.

Os proprietários precisam de uma análise entre o regime tributário Lucro Real ou Presumido, que proporcionará menor pagamento de tributos, considerando o ICMS, PIS e a COFINS.

Faça valer a pena

1. O ato de renunciar à receita pública é, em essência, uma política de governo como todas as demais implementadas, com o objetivo de executar as funções inerentes aos entes políticos que constituem as diferentes esferas de governo: federal, estadual e municipal (ALMEIDA, 2000, p. 19).

Considere as seguintes assertivas:

- I. Imunidades.
- II. Alíquota zero.
- III. Isenções.

Neste contexto, assinale a alternativa que corresponda à renúncia fiscal:

- a) Somente I e II estão corretas.
- b) Somente II está correta.

- c) Somente III está correta.
- d) I, II e III estão corretas.
- e) Somente II e III estão corretas.

2. A renúncia fiscal tem como objetivo:

- a) Favorecer somente a grupos econômicos.
- b) Executar funções inerentes do Estado.
- c) Atender somente a entidades sociais.
- d) Delegar atividades do Estado à iniciativa privada.
- e) Fomentar exclusivamente programas educacionais.

3. Segundo Almeida (2000), a terminologia aplicada ao benefício fiscal assume um significado abrangente, não remetendo necessariamente às receitas públicas, mas também às despesas, que por sua vez levarão a algum tipo de benefício.

Considere os itens:

- I. Benefício tributário.
- II. Benefício creditício.
- III. Benefícios correntes.

Assinale a alternativa que corresponda à modalidade de benefício fiscal.

- a) Apenas III.
- b) I, II e III.
- c) Apenas II e III.
- d) Apenas I e II.
- e) Apenas I.

Referências

ALEXANDRE, R. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. rev. atual e amp. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.

ALMEIDA, F. C. R. de. Uma abordagem estruturada da renúncia de receita pública federal. **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasília, v. 31, n. 84, p. 22-28, abr./jun. 2000. Disponível em: <<http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2055468.PDF>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

BASTOS, Roseli Quaresma. Elisão e evasão fiscal: os limites do planejamento tributário. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 13, n. 81, out. 2010. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8325>. Acesso em: 23 jul. 2016.

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8137.htm>. Acesso em: 23 jul. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970**. Institui o Programa de Integração Social – PIS, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 31 jul. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991**. Institui Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp70.htm> Acesso em: 31 jul. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 31 jul. 2016.

BRASIL. **Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998**. Altera a legislação tributária federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9718.htm>. Acesso em: 31 jul. 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002**. Dispõe sobre a não cumulatividade na cobrança da contribuição para os PIS e PASEP, nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptdão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10637.htm>. Acesso em: 31 jul. 2016.

BRASIL. **Lei nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003**. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 31 jul. 2016.

FUJI, A. H. O conceito de lucro econômico no âmbito da contabilidade aplicada. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v. 15, n. 36, p. 74-86, dez. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1519-70772004000300004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 6 ago. 2016.

GUTIERREZ, M. D. **Planejamento tributário**: elisão e evasão fiscal. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

HARADA, K. Incentivos fiscais: limitações constitucionais e legais. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 14, n. 94, nov. 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10645>. Acesso em: 6 ago. 2016.

LIMA, B. L. L. de. Curso de graduação em ciências jurídicas. Disponível em: <<http://www.praticacontabil.com/contadorperito/Bruno.pdf>>. Acesso em: 25 jul. 2016.

PARANAIBA, A. de C.; MIZIARA, F. Incentivos fiscais: uma hermenêutica tributária das políticas de desenvolvimento industrial regional. In: **63ª Reunião Anual da SBPC**, 2011, Goiânia. Disponível em: <<http://www.sbpcnet.org.br/livro/63ra/conpeex/mestrado/trabalhos-mestrado/mestrado-adriano-carvalho.pdf>>. Acesso em: 24 ago. 2016.

REIS, P. L. da S. Sonegação fiscal na responsabilidade tributária do cidadão contribuinte. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. 17, n. 120, jan. 2014. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14128>. Acesso em: 24 ago. 2016.

SABBAG, E. **Manual de direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SÃO PAULO (Estado). **Lei nº 6.374, de 1 de março de 1989**. Dispõe sobre a instituição do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS. Disponível em: <<http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/1989/alteracao-lei-6374-01.03.1989.html>>. Acesso em: 31 jul. 2016.

SAYD, P. D. **Renúncia fiscal e equidade na distribuição de recursos para a saúde**. 2003. 100 f. Dissertação (Mestrado em Saúde Coletiva)-Escola Nacional de Saúde Pública, Fundação Oswaldo Cruz, 2003

SOUZA, L. R. B. de; PAVÃO A. C. **A necessidade do planejamento tributário visando à redução dos custos nas organizações**. Disponível em: <https://www.inesul.edu.br/revista/arquivos/arq-idvol_19_1346771456.pdf>. Acesso em: 6 ago. 2016.

Obrigação tributária

Convite ao estudo

Prezado aluno! Seja bem-vindo!

Nesta unidade teremos como estudo a obrigação tributária, no qual se objetiva compreender e desenvolver o processo da obrigação tributária, buscaremos propiciar a você as condições para compreender e aplicar as incidências do crédito tributário.

Para tanto, propomos desenvolver em você a competência geral de conhecer os conceitos, os fundamentos, a legislação e as técnicas de planejamento tributário, ao mesmo tempo em que trabalharemos a competência técnica de conhecer e compreender os aspectos legais e a aplicabilidade de técnicas para planejamento e execução do plano tributário.

Para atendermos a tais competências abordaremos na Seção 4.1 o assunto sobre crédito tributário, conceito, obrigações e lançamento. Na Seção 4.2 falaremos sobre a aplicabilidade do fato gerador, base de cálculo e hipóteses de incidência. Na Seção 4.3 trataremos da suspensão e extinção, conceitos e aplicabilidade e, na Seção 4.4, discutiremos sobre a exclusão, conceito e aplicabilidade.

Na busca de atingir a compreensão necessária, propomos para essa unidade trabalharmos o seguinte caso: A JVV Garrafas Plásticas Ltda.   uma empresa de médio porte constituída por João Paulo, Vanessa Melo e José Fernando, em que ficou definido no ato de constituição que João Paulo seria responsável pela Diretoria administrativa, Vanessa Melo responsável pela Diretoria operacional e José Fernando responsável pela Diretoria financeira e fiscal da empresa. A JVV   uma empresa familiar, atuante no ramo de industrialização e comércio de garrafas plásticas, que conta com um quadro de 70 funcionários, cujo capital de investimento foi de R\$ 50.000.000,00. A intenção da diretoria   de atuar inicialmente nas regiões sul e sudeste do país.

José Fernando ficou responsável por administrar a área financeira e fiscal, tendo a missão de observar os procedimentos a serem adotados quanto aos créditos tributários, para viabilizar operacionalmente as atividades fiscais da

organização. Sendo esta uma atividade de alta complexidade, José Fernando o convida para fazer parte do quadro funcional da empresa, com o objetivo de operacionalizar as atividades fiscais da empresa, que compreende verificar as formas de lançamento das obrigações tributárias, as situações de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

Para a execução desta tarefa será necessário compreender quais as bases conceituais do crédito tributário; como se origina a obrigação tributária; o que irá caracterizar o crédito tributário e quando um tributo terá a suspensão, extinção ou exclusão de sua exigibilidade.

Como você pôde ver, muitas são as questões a serem respondidas. Então, vamos trabalhar!

Seção 4.1

Obrigação tributária

Diálogo aberto

Prezado aluno! Vamos iniciar os estudos resgatando o contexto da empresa JVJ Garrafas Plásticas Ltda.

José Fernando   um dos diretores da empresa e ficou com a missão de observar os procedimentos a serem adotados quanto aos créditos tributários, para viabilizar operacionalmente as atividades fiscais da organiza o. Para tanto, convidou você a fazer parte da equipe que fará todo este trabalho de cunho fiscal, tudo bem?

O objetivo dessa se o   conhecer e compreender o processo do crédito tributário e identificar as modalidades de lançamentos do crédito tributário. Para tanto, propomos a você o seguinte caso: a empresa foi constituída e, no primeiro exercício financeiro, ocorreram diversas transa oes, como compras, vendas, processamento da folha de pagamento, apura o do resultado e os recolhimentos de impostos, como imposto de renda pessoa jurídica (IRPJ), imposto sobre produto industrializado (IPI), imposto sobre circula o de mercadoria e presta o de serviços (ICMS) e outros, tendo como obriga o acessória uma série de declara oes, como a Declara o de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), Guia de Informa o e Apura o do ICMS (GIA), guia de recolhimento do FGTS e de informaçoes   previdência social (GFIP) e outras declara oes.

José Fernando, responsável pela diretoria financeira e fiscal, recebeu uma informa o do fisco (Receita Federal do Brasil) que houve inconsistências na Declara o de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) decorrente do recolhimento a menor (ao qual a empresa reconhece) do imposto sobre a renda de pessoa jurídica (IRPJ), o que deixou o diretor em d vida quanto ao ocorrido.

Agora a empresa precisa adotar alguns procedimentos de verifica o necessários quanto   constata o da inconsistência, como o levantamento das informaçoes que originou a obriga o principal, as compras, vendas e outras transa oes, apurando lucro e o próprio recolhimento dos impostos para chegar na origem do crédito tributário.

Para viabilizar as opera oes, José Fernando convoca você a assumir esse trabalho de verifica o quantos aos procedimentos adotados nas declara oes, a fim de

avaliar se houve algum erro no ato de enviar os documentos ao órgão federal de arrecadação, que consiste em identificar as informações que geraram as obrigações principais e acessórias, identificar se houve inconsistência na declaração e, constituído um crédito tributário, determinar o fato gerador das obrigações, além de identificar qual o lançamento do crédito tributário!

Não pode faltar

Prezado aluno!

Vamos retornar ao que aprendemos na seção anterior? Então, nela, você aprendeu a calcular os benefícios e os incentivos fiscais previstos na legislação, lembra? Falamos que o simples fato do ente da federação renunciar a uma receita ou parte dela, se refere a uma política de ação governamental, que pode ter reflexos no campo econômico e social.

Comentamos também sobre a opção do regime tributário menos oneroso sem considerar a retirada dos juros sobre o capital. Você lembra que o Simples é um regime simplificado para empresa com receita bruta até R\$ 3,6 milhões e o lucro presumido para empresas com receita bruta até 78 milhões para determinar a base de cálculo do imposto de renda e contribuição social, o qual é utilizado para presumir o lucro das empresas.

Por fim, foi abordado também o regime de tributação pelo lucro real, que consiste na apuração do lucro contábil considerando os ajustes positivos e negativos (conforme a legislação vigente) para determinar o lucro real das empresas, em que estão enquadradas as organizações com receita bruta superior a 78 milhões e outras como instituições financeiras etc.

Bem, uma vez que relembramos os conteúdos da aula anterior, para esta seção discutiremos a questão do crédito tributário, o conceito, a obrigação e o lançamento do crédito tributário. Para começar, você faz ideia do que vem a ser um crédito tributário? Quais são as formas de efetuar o lançamento do crédito tributário? Vamos entender?

O crédito tributário é um direito do sujeito ativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) de uma obrigação tributária, que é exigida do sujeito passivo (contribuinte ou responsável) o pagamento do tributo devido. Esta situação se verifica no Código Tributário Nacional – CTN, nos seguintes artigos:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Neste contexto, o crédito tributário corresponde à obrigação tributária determinada pelo lançamento, em que temos a obrigação principal, que por sua vez surge com a ocorrência do fator gerador. Apenas para lembrar, este fator gerador tem por objeto o pagamento de um tributo e a obrigação acessória decorrente da legislação tributária e consiste nas prestações, positivas ou negativas.

Segundo Martins (2015), a existência da obrigação tributária vem antes da constituição do crédito tributário, que por sua vez só ocorrerá quando houver o seu lançamento, ou seja, um tributo está previsto em lei (ICMS) e contendo o fato gerador (circular mercadoria). Consequentemente se constitui a obrigação tributária. Mas o Estado só poderá efetivar a cobrança, quando esta obrigação tiver o seu lançamento realizado, transformando-se em um crédito tributário.

Muito bem, verificamos que o crédito tributário é constituído pelo lançamento e o lançamento é um ato administrativo vinculado (determinado em lei) que verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, ou seja, qual o tributo devido, o seu valor, quem deverá pagar (contribuinte) e, caso ocorra erros, recolhimentos a menor e outros, aplica-se penalidades cabíveis.

Agora a pergunta que surge é: quais são as modalidades de lançamentos? De acordo com o Código Tributário Nacional - CTN, temos três modalidades de lançamentos, a saber: I o lançamento por declaração; II o lançamento por homologação; e o III lançamento de ofício. Vamos, a seguir, conhecer conceitualmente cada uma delas.

No lançamento por declaração, o sujeito passivo (contribuinte) tem as informações sobre a matéria tributária que irá informar ao sujeito ativo (União, Estados e Municípios), para que ele possa efetuar o lançamento. Ou seja, após a declaração o FISCO irá verificar todos os elementos que levaram o contribuinte e efetuar a declaração, como todos os fatos que contribuíram para gerar o imposto de renda pessoa jurídica, o imposto de importação e exportação e outros.

Só para que você tenha um claro entendimento, um exemplo de lançamento por declaração é a situação quando a empresa que auferir receita, apura o seu lucro, recolhe os tributos e efetua a declaração ao FISCO, com todas as informações que originou a declaração, e o FISCO, por sua vez, irá analisar todas as informações constatadas na declaração.

Mas veja, o simples fato de haver a declaração efetuada pelo contribuinte não é elemento suficiente para efetuar o lançamento, pois o FISCO pode entender que o valor declarado foi divergente de seus controles e fazer o lançamento pelo valor que ele (FISCO) entende ser o valor correto (MARTINS, 2015). Observe que de acordo com o CTN:



Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

A retificação do lançamento por parte do contribuinte, quando este visar reduzir ou excluir o tributo, é admitido por ocorrência de erros, em que o contribuinte tem a obrigação de comprovar à autoridade tributante. Entretanto, tudo isso deve ser realizado antes do lançamento, pois após o lançamento do tributo, a retificação por declaração só poderá ser efetuada se for para aumentar o valor do tributo, caso contrário será revisto o lançamento pela autoridade administrativa e retificado por ofício.

Antes de entrarmos no lançamento por homologação, vamos comentar um pouco sobre o lançamento por arbitramento, que consta no art. 148 do CTN. Esse tipo de lançamento ocorre quando o contribuinte deixa de prestar informações ao FISCO, ou quando as informações não merecem fé, neste caso, ocorrerá o lançamento por arbitramento através de um processo regular.

De acordo com o 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.

No lançamento por arbitramento o FISCO irá comprovar a veracidade das informações, através de cálculos e documentos que comprovem as informações prestadas pelo contribuinte. Caso haja alguma inconsistência, o FISCO irá arbitrar conforme consta na legislação. Por exemplo, imagine uma empresa qualquer que adquira um imóvel por R\$ 250.000,00 e declara ao ente tributante que o valor da aquisição foi de R\$ 150.000,00.

Tal fato demonstra a clara intenção da organização em pagar menos imposto. Entretanto, a autoridade tributária verifica a veracidade das informações e percebe que o imóvel não custava R\$ 150.000,00 e sim R\$ 250.000,00. Como consequência, efetuará o lançamento do crédito com base de cálculo arbitrado.



Lembre-se

Após a notificação do lançamento, a declaração não pode ser mais retificada, ou seja, só poderá revisto o lançamento pela autoridade administrativa.

Muito bem, uma vez compreendido o lançamento por arbitramento, vamos para o lançamento por homologação. Trata-se de uma modalidade de lançamento que ocorre quando o contribuinte antecipa o pagamento do tributo devido, ou seja, independente da autoridade administrativa se manifestar, o sujeito passivo já pagou o tributo devido.

Neste caso, após a antecipação, a autoridade administrativa (FISCO) analisa as informações que foram prestadas e as homologa. Se as informações prestadas e os valores não estiverem em conformidade com os fatos que a originaram, a autoridade tributária irá instaurar os procedimentos para efetuar o lançamento.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.



§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

A homologação tem como objetivo apurar o montante devido pelo contribuinte, que verifica o fato gerador, o valor devido e a declaração do pagamento. O ICMS é um exemplo a ser citado, pois se verifica que o fato gerador (a circulação de mercadoria), onde o contribuinte apura o montante devido, efetua o pagamento e, posteriormente, presta as informações ao FISCO através da declaração Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA) que, por sua vez, analisa as informações e as homologa.

Agora que entendemos mais uma modalidade de lançamento, vamos para a última destas, que é o lançamento por ofício. Vejamos o que diz o CTN quanto a esta modalidade:



Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

- I - quando a lei assim o determine;
- II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
- III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;
- IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;
- V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;
- VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;
- VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;
IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Os lançamentos por ofício acontecem nos casos previstos em lei, sem que haja a manifestação do contribuinte, como o fato gerador de uma situação permanente. Isto, por exemplo, significa dizer que um contribuinte possuindo uma propriedade imobiliária, ao mesmo tempo em que o FISCO tenha todas as informações necessárias, o possibilitará de efetuar o lançamento do Imposto de propriedade territorial urbana (IPTU) no início do ano.

Há situações em que o lançamento de ofício ocorre também quando o contribuinte não cumpriu os seus deveres legais nas informações ao FISCO (declaração). Exemplo: O contribuinte deixa de efetuar a declaração no prazo determinado ou efetua a declaração com o preenchimento incorreto ou ainda quando omite informações no seu preenchimento.



Atenção

Art. 149 CTN, parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da fazenda pública.

Para melhor compreensão, vamos acompanhar este exemplo:



Exemplificando

A empresa Verde iniciou as suas atividades no ramo comercial e efetuou compras de mercadorias e vendas de produto, realizou outras transações e apurou o resultado, ocorrendo o fato gerador de alguns tributos, como ICMS, imposto de renda e outros. Felipe Duarte, um dos responsáveis pelas informações fiscais, após a apuração do resultado efetuou as informações ao sujeito ativo (União, Estados e Municípios) através das declarações acessórias, informando o tributo devido, o contribuinte, valores e outras informações devidas para a sua homologação. O FISCO, por sua vez, analisou as informações e constatou que o valor havia sido recolhido

a menor e efetuou o lançamento da diferença do que seria o correto. Diante do ocorrido, identificar os elementos que caracterizam a diferença do lançamento efetuado pelo FISCO, bem como as informações para o lançamento do crédito tributário.

Resposta:

Elementos	Informações
Identificar a incidência do tributo	A empresa efetuou compras de mercadorias e vendas gerando o imposto ICMS e outros impostos, a empresa apurou o resultado do exercício e efetuou as declarações acessórias, como Guia de Informação (GIA) e Apuração do ICMS e a (DCTF) Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, com as informações do imposto de renda.
Identificar a obrigação tributária	A obrigação tributária ocorreu com o fato gerador das transações que gerou o ICMS devido com o seu recolhimento e o resultado do lucro da empresa, com IRPJ e o seu recolhimento e outros impostos. A obrigação acessória ocorreu com a entrega das informações dos recolhimentos dos impostos ao FISCO.
Identificar a modalidade de lançamento	O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: Quando se comprova falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; Quando se comprova omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada. Quando se comprova ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

	Quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação e outras situações prevista no artigo 149 do código tributário nacional.
--	---

Comentários

A entrega da declaração por parte do contribuinte reconhecendo os débitos devidos ao FISCO, constitui o crédito tributário pelo lançamento e quando ocorrem erros, omissões, fraudes e outros a autoridade analisa as informações e efetua o lançamento de ofício.



Refleta

No ordenamento jurídico estão presentes as declarações acessórias, o erro de direito e o erro de fato. Ao aceitar a classificação feita por um importador de mercadoria no momento do desembarço aduaneiro pode dar ao FISCO a prerrogativa de alegar erro de direito e alterar esta mesma classificação em razão da mudança de um critério jurídico?



Assimile

De acordo com o art. 145 do CTN, o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: A) impugnação do sujeito passivo; B) recurso de ofício e C) iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149 do CTN.



Pesquise mais

No presente artigo é abordado de forma mais detalhada as modalidades de lançamento de crédito tributário conforme a legislação vigente. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/files/anexos/21148-21149-1-PB.pdf>>. Acesso em: 26 set. 2016.

Sem medo de errar

Agora, você deverá resolver o caso da empresa JVJ GARRAFAS PLÁSTICAS LTDA.

Lembre-se de que para esta atividade o que deve ser compreendido é a constituição do crédito tributário e o tipo de lançamento do crédito tributário. Para identificar os caminhos você deverá observar os dados sobre o crédito tributário. Dessa forma, deixamos como sugestão para o desenvolvimento dessa atividade os elementos a seguir:

- 1º Passo - Identificar a incidência tributária.
- 2º Passo - Identificar a obrigação tributária.
- 3º Passo - Identificar a modalidade de lançamento.
- 4º Passo - Constituição do crédito tributário.



Lembre-se

A constituição do crédito tributário pelo lançamento é ato da administração pública.



Atenção

Art. 150, § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Avançando na prática

Lançamento do crédito tributário

Descrição da situação-problema

A empresa MD distribuidoras de equipamentos hospitalares atua há mais de quinze anos na distribuição desses equipamentos, tanto para a iniciativa privada como para a pública. No ano anterior adquiriu um galpão para ampliar as suas distribuições e atender a todos os seus clientes, mas não declarou no prazo à autoridade tributária.

No início do ano, a autoridade administrativa efetuou o levantamento das propriedades imobiliárias e efetuou um lançamento sem o auxílio do contribuinte utilizando o que está previsto em lei.

O Sr. Gabriel Teixeira, responsável pelo setor financeiro, recebeu no início do ano o valor do Imposto predial territorial urbano (IPTU) e, indignado com o valor, foi até a sala do Sr. Ricardo Reis, advogado da empresa, para tentar verificar os elementos que caracterizaram o lançamento do IPTU. Desta forma, o Dr. Reis analisou o caso e viu que será preciso identificar os elementos que ocasionaram o lançamento do Imposto Predial Territorial Urbano - IPTU.

Resolução da situação-problema

Elementos	Informações
Identificar a incidência tributária	Imóvel adquirido (galpão)
Identificar a obrigação tributária	Valor venal do imóvel. O lançamento é efetuado pela autoridade competente, previsto em lei, cujo fato gerador é ser proprietário de uma propriedade imobiliária, O FISCO, a partir das informações prévias do contribuinte, efetua o lançamento.
Identificar a modalidade de lançamento	A modalidade de lançamento efetuado foi por ofício, pela autoridade administrativa, pois a lei assim determina quando deixa de atender ao prazo da declaração.
Identificar a constituição do crédito tributário	Para que haja a constituição do crédito tributário, o procedimento de lançamento deve constar dos seguintes passos: 1) verificar a ocorrência do fato gerador; 2) determinar a matéria tributável; 3) calcular o montante do tributo devido; 4) identificar o sujeito passivo.



Faça você mesmo

Uma determinada empresa comercial efetuou compras e vendas de mercadorias, apurou o seu custo, obteve o seu resultado e efetuou o pagamento dos seus impostos, mas perdeu o prazo de entrega das declarações acessórias, gerando as informações em outro prazo, consequentemente ocorrendo a constituição do crédito tributário. Desta forma, você deverá identificar a modalidade de lançamento do crédito tributário lançado pela autoridade administrativa competente.

**Atenção**

O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiros, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Faça valer a pena

1. O crédito tributário corresponde à obrigação tributária determinada pelo lançamento e segundo o código tributário nacional, o crédito tributário:

- a) Decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.
- b) Não decorre da obrigação principal.
- c) Não decorre da obrigação principal e sim da obrigação acessória.
- d) Decorre da obrigação acessória e tem a mesma natureza desta.
- e) Não tem a natureza desta, mas decorre da obrigação acessória.

2. De acordo com o código tributário nacional a competência para constituir o crédito pelo lançamento é.

- a) Da pessoa física.
- b) Da pessoa jurídica.
- c) Do sujeito ativo e do sujeito passivo.
- d) Da autoridade administrativa.
- e) Do contribuinte e da autoridade administrativa.

3. O crédito tributário é constituído pelo lançamento e existem três modalidades de lançamento. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude:

- a) Da não impugnação do sujeito passivo.
- b) Da impugnação do sujeito passivo.
- c) Do não recurso de ofício.
- d) Da iniciativa de ofício do sujeito passivo.
- e) Da não iniciativa de ofício.

Seção 4.2

Fato gerador e hipóteses de incidência

Diálogo aberto

Olá, aluno!

Vamos iniciar os estudos tratando do tema fato gerador e hipóteses de incidência, mas antes de iniciarmos esta seção, vamos resgatar o tema abordado na seção anterior. A JVV Garrafas Plásticas Ltda. é uma empresa de médio porte constituída por João Paulo, Vanessa Melo e José Fernando. Trata-se de uma empresa familiar, atuante no ramo de industrialização e comércio de garrafas. Neste contexto, você é convidado a fazer parte do quadro funcional da empresa, com o objetivo de operacionalizar as atividades fiscais da empresa, que compreende verificar as formas de lançamento das obrigações tributárias, as situações de suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

Para esta seção, o objetivo é de conhecer e compreender o fato gerador, a base de cálculo e a hipótese de incidência dos tributos. Para isso, propomos o seguinte caso: A empresa industrializa e comercializa garrafas plásticas, e para desenvolver essa atividade ela precisa de matéria-prima, mão de obra, máquinas e equipamentos e outros produtos que vão resultar no produto final e a sua comercialização.

Essas atividades iniciam-se com a compra de mercadorias, depois com a industrialização e, por fim, a comercializar essas transações vão gerar a cobrança de impostos sobre as operações (IPI e ICMS), além do imposto sobre a renda se a empresa assim auferir. Entretanto, um caso em particular de tais obrigações tem gerado atenção do Diretor Fiscal, trata-se do ICMS, que é o tributo indireto que tem a maior representatividade na composição dos custos da empresa, o que tem gerado grande preocupação ao Sr. José Fernando, principalmente, no que diz respeito à importação de produtos para uso em sua cadeia produtiva.

Em reunião com os demais diretores externou que iria questionar administrativamente o pagamento do ICMS junto ao FISCO Estadual, por entender que houve pagamento a maior, pois sobre o valor do produto, foi acrescido o Imposto sobre Produto Industrializado – IPI, para formar a base de cálculo do referido imposto estadual sobre o produto importado, no que foi apoiado pelos demais.

Posteriormente apresentou esta demanda à sua equipe, e nomeou você como responsável para liderar os trabalhos que consistirá em emitir um parecer sobre a validade desta cobrança a maior no que se refere ao ICMS. Para desenvolver este trabalho, você precisará identificar o fato gerador, a hipótese de incidência dos impostos indiretos incidentes sobre as operações da empresa, ou seja, o IPI e o ICMS, que culminará na base de cálculo dos referidos impostos, para o caso de produtos importados.

Desta forma, vamos resolver mais este caso!

Não pode faltar

Prezado aluno!

Antes de desenvolver o tema previsto para esta seção, vamos lembrar o que foi abordado anteriormente? Na seção anterior, você teve a oportunidade de compreender o conceito de crédito tributário e como se gera uma obrigação tributária, bem como a sua aplicabilidade, recorda-se?

Então, você viu que o crédito basicamente surge do direito que o chamado sujeito ativo (União, Estado e Municípios), possui em cobrar tributos junto ao sujeito passivo. Viu também que tal crédito corresponde a uma obrigação tributária que se constitui pelo que chamamos de lançamento (da dívida do contribuinte), em que temos três modalidades, a saber: por **declaração**, em que o contribuinte (sujeito passivo) detentor da matéria tributária irá passar as informações ao Fisco através de declaração. Por **homologação**, em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo devido, independente da autoridade administrativa se manifestar, e após a antecipação a autoridade administrativa (o Fisco) analisa as informações que foram prestadas e as homologa. Por fim, há os lançamentos por **ofício**, que acontecem nos casos previstos em lei, sem a manifestação do contribuinte, como o fato gerador de uma situação em que o contribuinte possui uma propriedade imobiliária, por exemplo, e sobre essa propriedade incidirá o Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU) ou quando o contribuinte não cumpre os seus deveres legais das informações ao Fisco ou perdido o prazo de entrega da declaração e outros.

Uma vez que relembremos os conteúdos da aula anterior, para esta seção discutiremos a aplicabilidade do fato gerador, a hipótese de incidência e a base de cálculo do tributo. Você já teve a oportunidade de conhecer as bases conceituais sobre o fato gerador, hipótese de incidência e base de cálculo na Unidade 1, lembra-se?

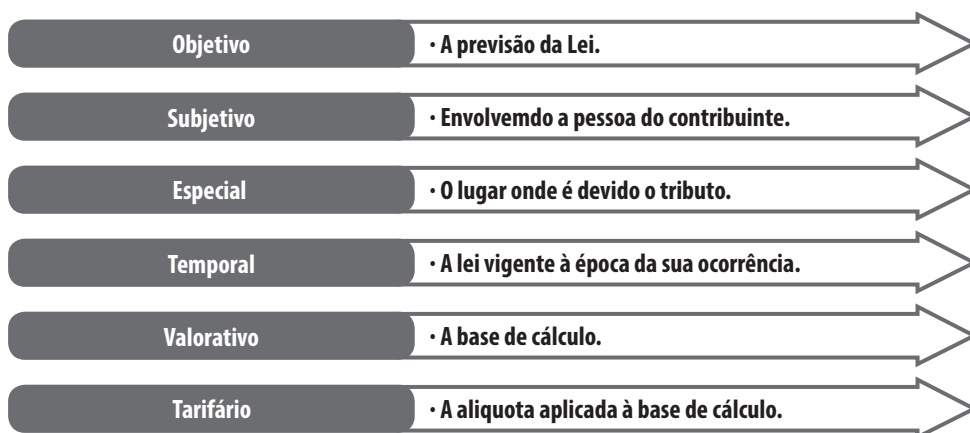
Então, discutiremos estes elementos novamente, mas de forma específica, pensando na característica de cada tributo que será trabalhado, utilizando como instrumento para isso a legislação vigente e a regra matriz de hipótese de incidência,

cujo uso é bastante recomendado, por apresentar uma estrutura sistematizada, que auxilia bastante na identificação das incidências dos tributos.

Começaremos relembrando sobre o fato gerador. Você teve a oportunidade de verificar na Unidade 1 que o fato gerador de uma obrigação tributária é a situação definida em lei (art. 114, CTN), sendo isso o suficiente para que venha a ocorrer. Logo, segundo Alexandre (2014) a junção da hipótese de incidência somada ao fato gerador permite surgir a obrigação do ente federado em cobrar por um tributo.

De acordo com Martins (2015), o fato gerador compreende os seguintes aspectos:

Figura 4.1 | Fato gerador



Fonte: Martins (2015).

Vale reiterar que de acordo com o art. 113 do CTN, a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerado e tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. E a obrigação acessória que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas (ex.: a declaração) ou negativas, (não vedar o acesso à fiscalização).

Feitas tais considerações, vejamos um exemplo!



Exemplificando

A empresa Mundo Mágico Materiais e Serviços Ltda. atua na produção e venda de artigos para festas e eventos, além de realizar a organização do próprio evento. Em um determinado período, a empresa fechou um contrato com uma empresa fabricante de tecidos, para realizar um evento

temático para o lançamento de uma nova linha de produtos. O contrato prevê, além da organização, os materiais que deverão ser utilizados para a decoração do referido evento.

A operação comercial da empresa se inicia com a formalização do contrato, em que são definidas as bases para a organização do evento e os materiais que serão adquiridos pelo contratante. Posteriormente, a empresa desenvolve todo o trabalho operacional de logística e estruturação do espaço onde ocorrerá o evento.

Desta forma, identifique o fato gerador da obrigação tributária e o ente tributante, compreendidos nesta situação.

Resolução

Nesta situação é importante seguirmos alguns passos para compreender a identificação do fato gerador, a saber: identificar a atividade da empresa; identificar o tipo de trabalho realizado pela empresa; caracterizar o fato gerador da obrigação tributária.

Logo,

1º) identificar o ramo de atividade da empresa

Produção de artigos para festas e organização de evento

2º) identificar o tipo de trabalho realizado pela empresa

Atividade de produção e serviços

Para produzir os materiais, a empresa necessita de matéria-prima para a elaboração do produto final. Para a organização do evento utiliza o trabalho intelectual de profissionais especializados.

3º) caracterizar o fato gerador da obrigação tributária

Para produção de materiais:

Neste caso temos duas naturezas distintas de fato gerador, pois uma se refere a circulação de mercadorias (produção e venda de materiais) e a outra se refere a prestação de serviços (organização de eventos).

Assim, a incidência do ICMS (Estado) está amparada no art. 155, Inciso II, CF/1988, e na Lei complementar 87/96, bem como o ISS (Município) está previsto art. 156, III, CF/1988; LC 116/2003.

Perceba que para identificar o fator gerador devemos observar o evento (no caso a atividade da empresa e como ela opera) e, posteriormente, buscar na legislação o que está constando como regra para o evento que está sendo analisado. Entenda que em matéria tributária, a Constituição Federal é o ponto inicial em nossas verificações, pois nela encontramos a diretriz do ordenamento tributário.

Então, agora já podemos lembrar os aspectos que circundam a regra matriz de hipótese de incidência. Sabemos que está estruturada em cinco aspectos importantes, que utilizamos para evidenciar o fato gerador e a sua vinculação à obrigação do tributo, que são: o material, o espacial, o temporal, o pessoal e o quantitativo. A partir destes aspectos podemos montar a hipótese de incidência do tributo, conforme a Tabela 4.1.

Tabela 4.1 | Esquema da regra matriz de hipótese de incidência

Aspecto	Se refere a:	Fato Gerador
Material	Alguma coisa	
Espacial	Algum lugar	
Temporal	Quando ocorreu	
Pessoal	Entre pessoas	
Quantitativo	Quanto	

Fonte: elaborada pelo autor.

Para começar, vamos analisar o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS? Pois bem, este imposto está previsto no artigo 156, Inciso III, da CF/1988, e também na Lei complementar nº 116/2003, em que há, inclusive, a lista de serviços previstos para tributação deste imposto, e compete aos municípios instituí-los, de forma a não confrontar com os serviços tributado pelo ICMS, como os serviços de comunicação, transporte interestadual e intermunicipal.

Como característica, o ISS é um imposto que possui uma finalidade estritamente fiscal, sendo, segundo Alexandre (2014), a principal fonte de arrecadação dos municípios dos entes federados, para o exercício de suas atividades financeiras. Para que você possa ter uma ideia da aplicabilidade deste tributo, vejamos um exemplo:



Exemplificando

A Live Organizadora de Eventos, com sede em Belo Horizonte, fechou um contrato com a Associação Médica Brasileira (AMB), para a realização de um congresso no município de São Paulo 12 meses antes de sua

realização, cujos pagamentos deverão ser feitos a cada quadrimestre, como forma de custear as operações para realização do evento, em que o valor será de R\$ 34.000,00. Neste caso, iremos definir a hipótese de incidência referente ao imposto a ser pago para o ente tributante, por meio da regra matriz.

Resolução

Aspecto	Se refere a:	Fato Gerador
Material	Alguma coisa	Prestação de serviços previstos ISS (Art. 156, III, CF/1988; LC 116/2003
Espacial	Algum lugar	Município de Belo Horizonte
Temporal	Quando ocorreu	12 meses
Pessoal	Entre pessoas	Live X AMB
Quantitativo	Quanto	Aplicação da Alíquota sobre o valor contratado (R\$ 34.000,00)

Comentários:

Quanto ao aspecto pessoal, neste exemplo existe a relação entre pessoas (contratante e contratado), representados pela empresa que organizará o evento (Live) e a instituição que a está contratando (AMB). Quanto ao aspecto quantitativo, a aplicação da alíquota sobre o ISS (identificado no aspecto material), incidirá sobre o valor do serviço prestado (LC 116/2003, art. 7º).

Um ponto a ser destacado, neste exemplo, se refere ao aspecto material. Nele, devemos identificar o tributo que deverá ser recolhido. Para tanto, será necessário observar a legislação que regulamenta os tributos, no caso do ISS, basicamente temos a Constituição Federal que institui e atribui competência, e a lei complementar que regulamenta. Para o ISS a lei complementar pode ser verificada no link disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 17 out. 2016.

Agora que entendemos o fato gerador e a hipótese de incidência, vamos conhecer a base de cálculo. Afinal, o que vem a ser base de cálculo? A base de cálculo é o valor ao qual incide a alíquota para calcular um determinado imposto, mas como o problema em questão é o imposto de renda, então vamos à base de cálculo do ICMS, que já foi abordado anteriormente.

Imagine uma determinada empresa que apurou o seu resultado e obteve um lucro de R\$ 10.000,00 antes do imposto de renda, a empresa é tributada pelo lucro real e terá que adicionar as despesas não dedutíveis e excluir as receitas que já foram tributadas e chegar a base de cálculo do imposto de renda, conforme determinado pela legislação.

Também devemos destacar a base de cálculo do PIS e COFINS que é sobre a receita bruta auferida do mês pela pessoa jurídica.

Para melhor compreensão, vamos acompanhar este exemplo:



Exemplificando

João é um empresário do ramo de comércio de roupas, no município de Recife/PE. No exercício anterior, a empresa de João apurou um resultado de R\$ 18.000.000 e recolheu os impostos e efetuou a declaração acessória. João, sempre preocupado com as informações ao fisco, convocou o Sr. Arnaldo, responsável pelo setor contábil, e solicitou que efetuasse o levantamento das informações que originou as obrigações acessórias do imposto de renda

Diante do ocorrido, identifique a hipótese de incidência, o fato gerador e a base de cálculo do imposto de renda.

Resposta:

Identificando o fato gerador

- Ramo de atividade da empresa

Comércio

- Tipo de trabalho realizado pela empresa

Venda de roupas

- Caracterizar o fato gerador da obrigação tributária

ICMS

Aspecto	Se refere a:	Fato Gerador
Material	Alguma coisa	Art. 155, Inciso II, CF/1988, e na Lei Complementar 87/96

Espacial	Algum lugar	Município de Recife
Temporal	Quando ocorreu	Exercício fiscal
Pessoal	Entre pessoas	Empresa comercial
Quantitativo	Quanto	Aplicação da alíquota sobre o valor da mercadoria sem a inclusão do IPI

Comentários:

O ICMS possui uma particularidade, a base de cálculo terá diferentes parâmetros em função da operação a qual se referir. Basicamente, o valor a ser utilizado como base para o cálculo do tributo incide diretamente sobre o valor do bem (mercadoria). Entretanto, em operações relacionadas à importação, por exemplo, a regra muda, pois a base de cálculo considerará não só o valor da mercadoria, mas da operação como um todo.



Refleta

O fato gerador é a situação de fato ou de direito que dá origem à obrigação tributária, incidindo assim o tributo?



Assimile

A ocorrência do fato gerador tem por objetivo o pagamento do tributo devido!



Pesquise mais

O presente artigo trata de um estudo sobre o fato gerado do imposto de renda, disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/viewFile/10510/9508>>. Acesso em: 28 set. 2016.

Sem medo de errar

Bem, chegou o momento de resolvermos o caso da empresa JVJ GARRAFAS PLÁSTICAS LTDA. José Fernando, trabalhando em conjunto com o Sr. Antônio Carlos, ficou de efetuar o levantamento das informações da aplicabilidade do fato gerador. Para esta atividade o que deve se compreender é o fato gerador, a hipótese de incidência e a base de cálculo. Deixamos o passo a passo como sugestão para desenvolver essa atividade.

Identificando o fato gerador

- Ramo de atividade da empresa
- Tipo de trabalho realizado pela empresa
- Caracterizar o fato gerador da obrigação tributária

Identificando a hipótese de incidência

Aspecto	Se refere a:	Fato gerador
Material	Alguma coisa	
Espacial	Algum lugar	
Temporal	Quando ocorreu	
Pessoal	Entre pessoas	
Quantitativo	Quanto	



Lembre-se

A declaração acessória ocorre com as informações dos valores recolhidos ao fisco.



Atenção

O fato gerador é uma situação que é definida na lei.

Avançando na prática

Hipótese de incidência e fato gerador

Descrição da situação-problema

A empresa LM MANUTENÇÃO DE AR CONDICIONADOS tem como responsável pela área financeira o Sr. Filipe Anderson, que fechou um grande contrato de manutenção com a Prefeitura do Município de Pitangui/MG. O contrato foi fechado no exercício vigente, para realizar a manutenção de AR condicionado de cinco prédios da prefeitura durante quatro anos, preocupado com o recolhimento do imposto indireto incidente, solicitou junto ao departamento fiscal, que mediante o contrato assinado e valores estipulados identificasse a hipótese de incidência e o fato gerador do imposto sobre prestação de serviço, para o controle financeiro do recolhimento dos valores do tributo em questão.

Resolução da situação-problema

Identificando o fato gerador

- Ramo de atividade da empresa: **Prestação de serviços**
- Tipo de trabalho realizado pela empresa: **Manutenção de ar condicionado**
- Caracterizar o fato gerador da obrigação tributária: **ISS**

Aspecto	Se refere a:	Fato gerador
Material	Alguma coisa	Prestação de serviços previstos ISS (Art. 156, III, CF/1988; LC 116/2003)
Espacial	Algum lugar	Município de Pitangui/MG
Temporal	Quando ocorreu	Exercício fiscal
Pessoal	Entre pessoas	Pessoa jurídicas
Quantitativo	Quanto	Aplicação da alíquota sobre o valor contratado



Faça você mesmo

A Factor X é uma empresa comercial, localizada no Estado do Rio de Janeiro. Ela foi constituída com um capital de R\$ 12.000.000,00, tendo como sócio a Sra. Teresa e a Sra. Aline. Iniciaram as suas atividades

efetuando compras e vendas de mercadorias (dentro do próprio Estado), no final do mês apurou o resultado, e o próximo passo é identificar os tributos a serem pagos sobre as receitas, bem como cumprir com as obrigações acessórias relativas às declarações.

Para que isso ocorra a sra. Teresa precisa identificar a hipótese de incidência dos tributos indiretos a serem recolhidos, o ente tributante, pois as empresárias estão em dúvida com relação ao ente tributante que tem a competência em tributar. Sabendo que a empresa optou pelo regime tributário do lucro real, a Sra. Aline solicitou a você que a auxiliasse nesta demanda de trabalho em identificar os elementos que irão determinar a hipótese de incidência e o ente tributante ao qual deverá ser recolhido os tributos indiretos e realizar as devidas declarações.



Atenção

A apuração das informações que serão descritas na declaração acessória relativa ao ICMS, vem através das compras e vendas de mercadorias.

Faça valer a pena

1. A obrigação que surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária e extingue juntamente com o crédito dela decorrente. Estamos nos referindo:

- a) Ao fato gerador.
- b) Ao lançamento.
- c) Crédito tributário.
- d) Obrigação principal.
- e) Obrigação acessória.

2. É o conjunto de fatos correlatos, que permite o fisco exercer a sua competência legal de criar um crédito. Neste caso, estamos nos referindo a(à):

- a) Hipótese de incidência.
- b) Crédito tributário.
- c) Fato gerador.
- d) Base de cálculo.
- e) Obrigação acessória.

3. De acordo com o CTN, art. 113, a obrigação tributária é principal ou acessória, a principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Já a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto:

- a) A prestação positiva ou negativa.
- b) Somente a prestação positiva.
- c) Somente a prestação negativa.
- d) Vedar o acesso à fiscalização.
- e) Não declarar as informações ao fisco.

Seção 4.3

Suspensão e extinção dos créditos tributários

Diálogo aberto

Prezado aluno!

Nesta seção trataremos sobre o tema de quando se suspende ou se extingue um crédito tributário. Mas antes, vale a pena lembrar o contexto que norteia as atividades nesta unidade, tudo bem? Então, a JVJ Garrafas Plásticas Ltda. é uma empresa de médio porte constituída por João Paulo, Vanessa Melo e José Fernando, que atua no ramo de industrialização e comércio de garrafas plásticas. Neste contexto, você é convidado a fazer parte do quadro funcional da empresa, com o objetivo de operacionalizar as atividades fiscais da empresa.

Para esta seção temos como objetivo conhecer, compreender e aplicar os procedimentos para suspensão e extinção de créditos tributários, e propomos a seguinte atividade: a empresa JVJ recebeu um comunicado do Fisco Federal quanto a um crédito tributário referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, de cinco anos atrás e no valor de R\$ 350.000,00 mais os juros legais.

Entretanto, segundo José Fernando, os recolhimentos quanto aos tributos federais bem como as respectivas declarações, oriundas das operações de comercialização dos produtos, foram realizados e tiveram como resultado, a renda (lucro) da organização. Ocorre que tal valor constituído como crédito tributário, obriga o sujeito passivo (no caso a JVJ) a pagá-lo, o que pode impactar significativamente o caixa da empresa.

A Diretoria, através de José Fernando, entende ser um absurdo tal pagamento e deseja contestar a referida cobrança pelo FISCO, porém necessita de sua ajuda para ajuizar esta questão (no âmbito administrativo inicialmente), para não ter que arcar com mais esta despesa. Desta forma, você foi convocado pelo Diretor Fiscal a atuar na busca das formas legais para suspender e extinguir os efeitos deste crédito tributário, no qual deverão ser levantadas as informações, para atender tal demanda da empresa. Como medida preventiva, a diretoria autorizou o pagamento do valor referente aos tributos cobrados pelo Fisco Federal, antes do fechamento do mês corrente.

Assim, o José Fernando solicita que você faça um levantamento quanto aos trâmites a serem realizados, bem como identificar se o pagamento efetuado suspende ou extingue os efeitos do crédito tributário. Para desenvolver esta atividade será necessário que você compreenda os conceitos de suspensão do crédito tributário, bem como as formas de extinção do crédito.

Vamos então resolver mais este desafio?

Não pode faltar

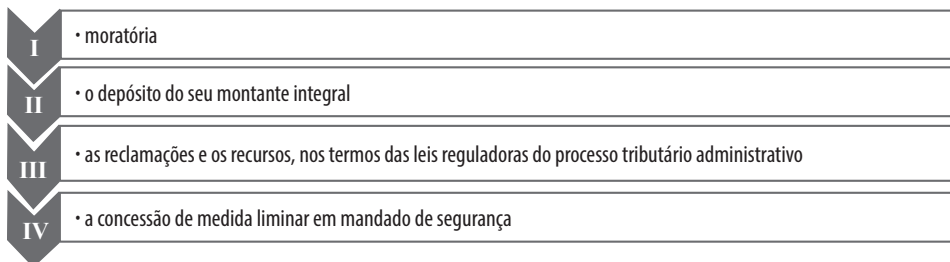
Prezado aluno!

Vamos retornar o que aprendemos na Seção 4.2 sobre o fato gerador e hipótese de incidência. Lembra que foi comentado que o fato gerador é o conjunto de fatos correlatos, que permite o FISCO exercer a sua competência legal de criar um crédito? Ou seja, a circulação de mercadoria é o fato gerador do ICMS. Falamos também da hipótese de incidência, que é a situação abstrata, hipotética, descrita na lei para a incidência do tributo, ou seja, a legislação diz que aquele que auferir renda pagará o imposto sobre a renda, mas só se paga o imposto se auferir renda. Comentamos também sobre a base de cálculo, que é o valor ao qual incide a alíquota para calcular um determinado imposto.

Uma vez que relembremos os conteúdos da aula anterior, para esta seção discutiremos a suspensão e a extinção de créditos tributários, conceito e aplicabilidade. Começaremos esta discussão trazendo a seguinte questão: o que vem a ser suspensão de um crédito tributário?

Como resposta, podemos considerar que a suspensão consiste na paralisação temporária da exigibilidade do crédito tributário, impossibilitando o fisco de efetuar a cobrança. Segundo Martins (2015), o crédito tributário não fica suspenso, o que ocorre é a suspensão dos efeitos do crédito tributário, e essa suspensão ocorre nos seguintes casos previstos no código tributário nacional.

Figura 4.2 | Suspensão do crédito tributário



V	• a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial
VI	• o parcelamento

Fonte: Código Tributário Nacional.

Pois bem, a suspensão ocorre nos casos previstos no código tributário nacional, conforme descrito na Figura 4.2. E o que vem a ser moratória? Depósito do montante integral? Reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo? Concessão de medida liminar em mandado de segurança? Concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial? Parcelamento? Vamos conhecer conceitualmente cada um desses casos previsto no código tributário de suspensão de crédito tributário.

A moratória é concedida em casos excepcionais, como calamidade pública (enchente, terremoto e outros), em que o sujeito ativo (União, Estados e Municípios) concede um novo prazo de pagamento dos tributos devidos pelo sujeito passivo (contribuinte) sem juros e multas.

Segundo o CTN, art. 152, a moratória somente pode ser concedida:

- I - em caráter geral: a) pela pessoa jurídica de direito público competente para instituir o tributo a que se refira;
b) pela União, quanto a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, quando simultaneamente concedida quanto aos tributos de competência federal e às obrigações de direito privado;**
- II - em caráter individual, por despacho da autoridade administrativa, desde que autorizada por lei nas condições do inciso anterior.**

A moratória em caráter geral pode se referir a uma determinada região, um determinado tributo, quando ocorre uma calamidade pública (como uma enchente ou terremoto atingindo uma determinada região). Nestes casos, o sujeito ativo (União, Estados e Municípios) concede em caráter geral a todas as pessoas da região atingidas. Já a moratória em caráter individual é concedida pela lei, onde a autoridade administrativa verifica as condições pessoais e peculiares de cada contribuinte, requerida pelo interessado.

De acordo com o CTN,



Art. 153. A lei que conceda moratória em caráter geral ou autorize sua concessão em caráter individual especificará, sem prejuízo de outros requisitos:

I - o prazo de duração do favor;

II - as condições da concessão do favor em caráter individual;

III - sendo caso:

a) os tributos a que se aplica;

b) o número de prestações e seus vencimentos, dentro do prazo a que se refere o inciso I, podendo atribuir a fixação de uns e de outros à autoridade administrativa, para cada caso de concessão em caráter individual;

c) as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiado no caso de concessão em caráter individual.

A moratória é concedida em casos excepcionais em caráter geral e individual quando especificará o prazo de duração, as condições da concessão, os atributos, o número de prestação e vencimento e as garantias que devem ser fornecidas pelo beneficiador.



Atenção

A moratória não aproveita os casos de dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo ou do terceiro em benefício daquele. Art. 154 CTN.

Já o **depósito do montante integral** é outra forma de se suspender um crédito tributário. Trata-se do depósito de um valor referente ao crédito devido pelo contribuinte para suspender a sua exigibilidade. Entretanto, essa suspensão ocorrerá, se o valor depositado for integral e em dinheiro. Ao não cumprir estas condições, o FISCO poderá inscrever o débito do contribuinte na dívida ativa e posteriormente cobrá-lo.

Por exemplo: se uma determinada empresa deve ao fisco o montante de R\$ 200.000,00 e vai tentar reaver esse valor de forma administrativa ou judicial e resolve efetuar o depósito do montante devido para suspender a exigibilidade do crédito tributário, o fisco tendo esse valor como garantia, em quando ocorre o processo. Caso o depósito não ocorra, o fisco irá inscrever o valor devido em dívida ativa e, posteriormente, cobrar a empresa.

Pois bem, vejamos agora no que consiste a modalidade **reclamações e recursos**? Quando é efetuado o lançamento para a constituição do crédito tributário o

contribuinte é notificado pelo fisco. Mediante essa notificação, o contribuinte poderá apresentar a reclamação e o recurso da constituição do crédito, que por sua vez suspende imediatamente a exigibilidade do crédito tributário. Nesse caso não há necessidade de efetuar o depósito para a não inscrição na dívida ativa, ok?

Imagine que uma empresa é notificada pelo fisco sobre a constituição do crédito tributário. Como sujeito passivo, entra com recurso para suspender a exigibilidade do crédito, por entender que a cobrança não procede (o pagamento já foi recolhido) e, neste caso, não é preciso efetuar o depósito do valor notificado, pois o recurso suspende a exigibilidade do crédito tributário.

Outra situação que suspende o crédito tributário se refere às liminares em mandado de segurança. Mas o que significa isso? Tal medida visa garantir o direito líquido e certo ao contribuinte, que tem 120 dias a contar da ciência do ato abusivo praticado pela autoridade fiscal para impetrar o mandado de segurança (MARTINS 2015).

É importante você saber que na liminar em mandado de segurança a lei não exige o depósito e sim que o juiz conceda a liminar, mas, para que isso ocorra, o juiz, por cautela, precisa exigir o depósito integral do valor devido para conceder a liminar. Até aqui tudo bem? Então, agora vamos conhecer outra situação que suspende um crédito tributário, trata-se da concessão de medida liminar ou de tutela antecipada. Por definição, a liminar é uma medida de precaução a ser tomada resguardado do direito até a sentença, e a tutela antecipada é a pretensão da parte antes da sentença, vendo o seu pedido inicial ser concedido antecipadamente.

Por fim, o parcelamento se refere a mais uma modalidade que suspende o crédito tributário. Consiste basicamente na divisão dos tributos devidos já vencidos, ou seja, quando o contribuinte efetua o parcelamento da sua dívida, suspendendo os efeitos do crédito tributário. Como vê, são caminhos que poderão ser trilhados, de acordo com cada caso.



Lembre-se

O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica, mencionando as condições do parcelamento do crédito tributário (CTN, art. 155).

Uma vez entendida a suspensão do crédito tributário, vamos conhecer a extinção do crédito tributário, que é quando o crédito tributário deixa de existir por algum motivo previsto em lei, segundo o CTN Art. 156, extinguem o crédito tributário.

Figura 4.3 | Extinção do crédito tributário

I	• o pagamento
II	• a compensação
III	• a transação
IV	• remissão
V	• a prescrição e a decadência
VI	• a conversão de depósito em renda
VII	• o pagamento antecipado e a homologação do lançamento
VIII	• a consignação em pagamento
IX	• a decisão administrativa irreformável
X	• a decisão judicial passada em julgado
XI	• a dação em pagamento

Fonte: Código Tributário Nacional.

A extinção do crédito tributário ocorre com os casos previstos em lei, então vamos conhecer conceitualmente cada um desses casos. Vamos começar com a forma de extinção pelo pagamento? E de acordo com o CTN,



Art. 158. O pagamento de um crédito não importa em presunção de pagamento:

- I - quando parcial, das prestações em que se decompõe;
- II - quando total, de outros créditos referentes ao mesmo ou a outros tributos.



Exemplificando

O item I do Art. 158 CTN - Se ocorrer um pagamento parcelado do crédito tributário, o pagamento da parcela de um determinado mês só ocorre quando o pagamento da parcela do mês anterior for efetuado.

O item II do Art. 158 CTN II - O crédito de um exercício não implica se está pago o crédito do exercício anterior. Exemplo: IPTU, o pagamento de um determinado exercício ocorre sem precisar estar com o pagamento do exercício anterior quitado.

Quanto aos pagamentos, serão efetuados nas redes bancárias por meio de guias, se a lei não fixar a data, o vencimento será 30 dias depois da data da notificação do lançamento do valor devido pelo contribuinte. O pagamento será efetuado em moeda corrente, cheque ou vale postal e, nos casos previstos em lei, em estampilha (pequena estampa destinada à cobrança do tributo), e em papel selado ou por processo mecânico. No contexto dos pagamentos é importante você saber que em casos de pagamento indevido o contribuinte (sujeito passivo) terá o direito da devolução por parte do fisco do valor pago indevidamente.

O contribuinte tem direito a restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a sua modalidade de pagamento, ressalvando disposto no § 4º do artigo 162, cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento, reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória (art. 165, CTN). O contribuinte tem um prazo de cinco anos para pleitear a restituição.

Agora que entendemos como se extingue o crédito tributário pelo pagamento, vamos entender como funciona a extinção pela compensação? Trata-se do, digamos, encontro do Fisco com o contribuinte, ou seja, os dois são ao mesmo tempo devedor e credor um do outro. Segundo Martins (2015), a compensação poderá ser legal, aquela que decorre da previsão legal; judicial. Em que o juiz declara no processo e por declaração, quando exige que a autoridade administrativa a reconheça.



Exemplificando

Existem situações em que as empresas trabalham com a circulação de mercadorias. São atividades, via de regra, relacionadas à indústria e ao comércio. Um caso típico se refere a uma empresa atuante no setor de varejo em que há a compra de mercadoria e, posteriormente a venda da mesma. Para a empresa haverá a incidência do imposto na compra e também a apuração na venda. Este tipo de situação gera a compensação de pagamento do imposto.

Quanto à transação, se refere a um acordo amigável entre o Fisco e o contribuinte, um negócio jurídico bilateral, do qual desaparece a primeira obrigação tributária, surgindo uma nova com o acordo. Já a remissão é o perdão da dívida e esse perdão poderá ser parcial ou total, concedido por uma lei, ou seja, só pode ser feito por lei e não por portaria, decreto etc.

Segundo o art. 150, § 6º, da CF/88



Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.

Agora, o que vem a ser a decadência e a prescrição? A decadência é uma forma de extinção do crédito tributário, quando o sujeito ativo (União, Estados e Municípios) não efetua o lançamento para a constituição do crédito tributário dentro do prazo previsto em lei. Já a prescrição é a perda da pretensão ao direito de cobrança do crédito tributário, constituído pelo lançamento, ou seja, o fisco perde o direito de cobrar o crédito tributário.

E quanto a modalidade de extinção um crédito tributário através da conversão do depósito em renda? Essa conversão ocorre com o depósito, a suspensão e exigibilidade do crédito tributário pelo sujeito passivo. Ocorrendo o trânsito em julgado do processo e a decisão sendo desfavorável para o contribuinte a fazenda pública pede a conversão do depósito em renda.

E quanto ao pagamento antecipado e a homologação do lançamento? Essa situação dá-se quando ocorre o lançamento do tributo por homologação, o contribuinte efetua o recolhimento do tributo e fica aguardando a homologação que irá extinguir o crédito tributário. Já a consignação em pagamento é quando o devedor tenta efetuar o pagamento para extinguir a obrigação, mas o credor se recusa a receber, tratando de um pagamento por meio indireto, em que o credor não recebe o valor em mãos e sim em juízo, liberando o da obrigação.

Agora vamos saber um pouco sobre as decisões que são tomadas no âmbito administrativo e judicial? É importante você saber que a extinção de um crédito tributário pode advir de forma administrativa (interna ao Fisco) e judicialmente. No que se refere à esfera administrativa, você tem ideia do que vem a ser uma decisão irreformável?

Então, ela ocorre quando não há mais recursos administrativos dentro do órgão e se o contribuinte não concordar com a decisão poderá recorrer ao poder judiciário, pois a decisão administrativa anula o crédito tributário. Na decisão judicial passada em julgado são situações que ocorrem quando não cabe mais recurso ao anular o lançamento, ou seja, a decisão judicial é definitiva.

Uma vez entendido quase toda a extinção e exigibilidade do crédito tributário, vamos para a última situação descrita no quadro acima, que é a dação em pagamento. A dação em pagamento ocorre quando o contribuinte devedor entrega o seu bem imóvel na forma prevista em lei, como forma de pagamento, visando à extinção da obrigação tributária.

Para melhor compreensão vamos acompanhar este exemplo:



Exemplificando

A empresa KRT é uma empresa de telecomunicações e atua em quatro Estados: São Paulo, Minas Gerais, Rio de Janeiro e Santa Catarina. A empresa constatou um crédito tributário e precisa compreender a trajetória da sua constituição, através do fenômeno tributacional, que, no caso é auferir renda, comercializar mercadoria e outros. Isto resulta em recolhimentos dos impostos e declaração das informações ao Fisco.

Após a constatação do crédito o Sr. Arnaldo Ribeiro, gerente financeiro, verificou junto ao departamento jurídico a possibilidade de suspender os efeitos e a exigibilidade do crédito tributário, efetuando um depósito integral do valor devido.

Diante do ocorrido, identifique os tipos de exigibilidade de suspensão dos efeitos do crédito tributário e o tipo utilizado pela empresa.

Resposta:

Elementos	Informações
1º Passo: identificar quando ocorre suspensão	A suspensão ocorre nos casos previstos no código tributário nacional.
2º Passo: identificar os tipos de suspensão	Os tipos de suspensão moratória; o depósito do seu montante integral; as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; a

	concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial e o parcelamento. No caso da empresa, houve os recolhimentos e posterior declaração.
3º Passo: identificar o tipo de suspensão utilizada.	A empresa utilizou o depósito do montante integral, que é o valor do crédito devido depositado pelo contribuinte para suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Comentários:

O depósito do montante integral é o valor do crédito devido depositado pelo contribuinte para suspender a exigibilidade do crédito tributário, mas essa suspensão só ocorre se o valor for integral e em dinheiro. Caso o depósito não ocorra, o FISCO poderá inscrever o débito do contribuinte em dívida ativa e posteriormente cobrá-lo.



Refleta

O depósito não é obrigatório e sim uma opção do contribuinte e caso o depósito não ocorra, o fisco poderá exigir a dívida em ação de execução fiscal.



Pesquise mais

O presente artigo traz como tema a discussão sobre a suspensão da exigibilidade dos créditos fazendários. Trata-se de um texto que vale a pena ler, principalmente no que diz respeito a parte conceitual dos casos de suspensão de créditos tributários. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8970>. Acesso em: 29 set. 2016.

Sem medo de errar

Vamos voltar no caso da empresa JVJ GARRAFAS PLÁSTICAS LTDA. José Fernando, tentando amenizar o impacto que o crédito tributário irá causar nas finanças da empresa, consultou a Sra. Ana Lucia, responsável pelo setor jurídico, solicitando informações sobre a suspensão e extinção dos efeitos do crédito tributário. Existem formas previstas em lei de suspensão e exigibilidade do crédito tributário? Para desenvolver esse caso deixamos o passo a passo a seguir:

1º Passo – Identificar os elementos previstos em lei que suspende a exigibilidade do crédito tributário.

2º Passo – Identificar os elementos previstos em lei que extinguem o crédito tributário.

3º Passo – Identificar os elementos que extinguem o crédito tributário pelo pagamento.



Atenção

O simples fato de haver um questionamento em instância administrativa (Fisco) ou mesmo na esfera judicial, sobre o crédito tributário, não extinguirá de imediato.

Avançando na prática

Dação em pagamento

Descrição da situação-problema

Fábio é um empresário de sucesso da MUNDO REAL LTDA. e está preocupado com o crescimento da empresa, com o impacto que irá gerar nas finanças, no investimento que fará em toda a região sudeste. A organização está em fase de crescimento e Fábio tem, em seu nome, diversos imóveis que possuem um alto custo para continuarem em funcionamento. Quando Fábio assumiu a empresa percebeu que havia um crédito tributário pendente perante a fazenda pública, devido ao não recolhimento de alguns impostos. Como não possui bens com rápida liquidez, Fábio gostaria de saber se é possível quitar os tributos pendentes com bens. Desta forma, você é contratado com o objetivo de apresentar as possibilidades da empresa em extinguir o seu débito tributário com o FISCO, apontando os caminhos que poderão ser seguidos para quitação da dívida com os bens disponíveis.

Resolução da situação-problema

1º Passo – Identificar os elementos que extinguem o crédito tributário.

Os elementos que extinguem o crédito tributário são: pagamento; compensação; transação; remissão; prescrição e decadência; conversão do depósito em renda; pagamento antecipado e a homologação do lançamento; consignação em pagamento; decisão administrativa irreformável; decisão judicial passada em julgado; dação em pagamento em bens imóveis

2º Passo – Identificar os elementos que extinguem o crédito tributário através de pagamento.

Em virtude de não recolher os tributos, a empresa optou pela dação em pagamento em bens imóveis. Esta situação está prevista na lei e ocorre quando o contribuinte, o devedor, entrega o seu bem imóvel na forma prevista em lei, como forma de pagamento, extinguindo, assim, o crédito tributário.



Faça você mesmo

A Palenque Comercial de Materiais de Pesca Esportiva Ltda., em um dado período adquiriu mercadorias para revenda no valor de R\$ 15.000,00. Esta operação gerou tributos pagos indiretamente referente a ICMS, PIS e COFINS, no valor total 25% do valor da nota fiscal. Posteriormente, a empresa vendeu as mercadorias adquiridas pelo valor total de R\$ 33.000,00, gerando uma tributação indireta de 25%. O proprietário verificou junto a sua contabilidade que possui o valor de R\$ 5.000,00 de tributos indiretos a recuperar. Considerando que as obrigações acessórias foram todas cumpridas, o Fisco deverá suspender ou extinguir os créditos tributários? Justifique a resposta com o embasamento legal.

Faça valer a pena

1. Quando o contribuinte entrega ao FISCO o seu imóvel como forma de pagamento, visando à extinção da obrigação tributária, estamos nos referindo à(ao):
 - a) Decisão judicial passada em julgado.
 - b) Dação em pagamento.
 - c) Pagamento antecipado.
 - d) Decisão administrativa.
 - e) Decadência.

2. É uma modalidade que suspende os efeitos do crédito tributário, conforme consta do código tributário nacional. Estamos nos referindo à(ao):

- a) Pagamento.
- b) Remissão.
- c) Parcelamento.
- d) Transação.
- e) Compensação.

3. A moratória que se refere a uma determinada região, um determinado tributo, quando ocorre uma calamidade pública, atingindo uma determinada região. Estamos nos referindo a(à):

- a) Moratória.
- b) Moratórias diversas.
- c) Moratória de caráter individual.
- d) Moratória de caráter geral.
- e) Moratória de caráter geral e individual.

Seção 4.4

Exclusão de crédito tributário

Diálogo aberto

Prezado aluno! Tudo bem?

Vamos iniciar os estudos abordando a exclusão do crédito tributário, mas antes de iniciarmos essa seção vamos resgatar a situação da realidade profissional que norteia as atividades desta unidade de ensino mencionado na Seção 4.3. Você lembra que o José Fernando, responsável pela missão de viabilizar as operações da empresa, depois de constatar o crédito tributário e entender a sua trajetória de constituição, através do fenômeno tributacional, resolveu efetuar o pagamento do tributo devido e solicitou informações à responsável pelo setor jurídico sobre as formas de suspensão e extinção do crédito tributário.

Muito bem! Para esta seção temos como objetivo conhecer e compreender os procedimentos de exclusão do crédito tributário, então propomos o seguinte caso: o Sr. José Fernando, em conversas com empresários do mesmo setor, descobriu que no Estado de São Paulo há uma região em que pretende desenvolver-se economicamente, atraindo indústrias com vistas a aumentar o número de empregos para a população. Em convênio assinado com a prefeitura local, foram acordados alguns pontos importantes, como por exemplo, a cessão de terrenos e não pagamento do IPTU, pelo período de cinco anos. São elementos condicionantes do Município que cada empresa venha a gerar no mínimo 250 vagas. Sabe-se que a instalação da fábrica será no endereço "A". Ao mesmo tempo em que está ocorrendo outra situação, em que a JVV identificou uma oportunidade em adquirir uma empresa prestadora de serviços, localizada no endereço "B". Entretanto, há uma pendência de créditos tributários que estão pendentes do antigo proprietário perante a prefeitura local, que levou esta a se apropriar do imóvel em razão dos débitos com o IPTU. A JVV está interessada em sacramentar esta negociação, porém está preocupada quanto à pendência do referido crédito por parte do município, que deverá se responsabilizar. Com relação à isenção do ICMS, o Estado tem o interesse de que sejam desenvolvidas atividades relacionadas a produtos plásticos, principalmente com material reciclável, de maneira a fomentar as cooperativas locais de captação e processamento destes materiais. O prazo concedido de isenção será por cinco anos, contados a partir do início das operações da empresa, mas que não ultrapasse dois após o cumprimento

dos requisitos legais para alcance do referido benefício. Desta forma, o sr. José Fernando precisa saber a dimensão dos benefícios que poderão ser alcançados, e solicita a você que elabore um parecer quanto à viabilidade de implantar operações da empresa, quanto às operações fiscais que deverão ocorrer, identificando os casos de exclusão do crédito tributário junto à esfera estadual e municipal.

Então, vamos encarar mais este desafio?

Não pode faltar

Prezado aluno!

Vamos retornar ao que aprendemos na seção anterior sobre suspensão e extinção do crédito tributário? Lembre-se de que falamos sobre suspensão e extinção do crédito tributário estão previstos no código tributário nacional?

Você teve a oportunidade de ver que dentre as modalidades de suspensão dos efeitos do crédito tributário temos, **a moratória**, que é concedida em casos excepcionais como: calamidade pública; o **depósito do seu montante integral**, que trata do depósito do montante devido pelo contribuinte para suspender o crédito; as **reclamações e os recursos**, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo que após o lançamento o contribuinte pode entrar com recurso para suspender a exigibilidade do crédito tributário; a **concessão de medida liminar em mandado de segurança** que é para garantir o direito líquido e certo do contribuinte; e a **concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial**, em que a liminar é uma medida de precaução a ser tomada resguardando do direito até a sentença, e a tutela antecipada é a pretensão da parte antes da sentença, e o parcelamento, que se refere ao parcelamento de tributos já vencidos suspendendo os efeitos do crédito tributário.

Foi possível abordar também sobre como se extingue um crédito tributário, recorda-se? Naquela oportunidade, você viu as modalidades se extingue por: compensação; transação; remissão; prescrição e a decadência; conversão de depósito em renda; pagamento antecipado e a homologação do lançamento; consignação em pagamento, a decisão administrativa irreformável, a decisão judicial passada em julgado, e a dação em pagamento onde destacamos o pagamento que é uma das formas de extinção do crédito tributário e é efetuado nas redes bancárias através de guias em moeda corrente cheque, vale postal e nos casos previstos em lei como estampinha, papel ou processo mecânico.

Uma vez que relembremos os conteúdos da aula anterior, para esta seção discutiremos a questão da exclusão do crédito tributário, conceito e aplicabilidade. Você faz ideia do que vem a ser exclusão do crédito tributário? Quais as hipóteses de exclusão do crédito tributário?

A exclusão do crédito tributário é o impedimento da sua constituição, ou seja, é evitar que o crédito tributário seja constituído. Nós aprendemos que a obrigação tributária ocorre com o fato gerador, mas a lei dispensa a exigência do tributo através de isenção ou anistia e o crédito tributário não chega a ser constituído Martins (2015).

De acordo com o CTN Art. 175.

Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

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.

O contribuinte é dispensado do pagamento, mas não há dispensa do cumprimento da obrigação acessória, guarda de documento, escrituração fiscal e declaração. Somente a lei poderá estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades Art. 97 do CTN.

Agora que entendemos o que vem a ser exclusão do crédito tributário, vamos para as hipóteses de exclusão do crédito tributário, que são duas: a isenção e a anistia.

E o que vem a ser isenção? Trata-se da dispensa legal do pagamento do tributo devido. Para Alexandre (2014) a tese que prevaleceu no Judiciário versa que: a isenção não é causa de não incidência tributária, pois, mesmo com a isenção, os fatos geradores continuam a ocorrer, gerando as respectivas obrigações tributárias, sendo apenas excluída a etapa do lançamento e, por conseguinte, a constituição do crédito.

Art. 176. A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

Parágrafo único. A isenção pode ser restrita a determinada região do território da entidade tributante, em função de condições a ela peculiares.

A isenção prevista em contrato visa a disciplinar os casos em que governos que tentam atrair investimento para o seu território fazem um acordo com empresas, segundo o qual o Poder Público se compromete a conceder benefícios fiscais para as entidades que se instalem em seu território (ALEXANDRE, 2014).



Art. 177. Salvo disposição de lei em contrário, a isenção não é extensiva:

I - às taxas e às contribuições de melhoria;

II - aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão.

A taxa e a contribuição de melhoria são tributos, cujo fato gerador é determinado em uma atividade estatal especificamente relacionada ao contribuinte. Exemplo se uma lei concede isenção do IPTU para determinada classe de contribuintes, não se pode presumir que estes também estarão isentos da taxa de coleta domiciliar de lixo ou da contribuição de melhoria em virtude de valorização decorrente de obra pública porventura realizada (ALEXANDRE, 2014).



Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104. (REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 24, DE 1975)

A isenção que cumpra todos os requisitos, condições determinadas, prazo certo, não poderá ser revogada ou modificada.



Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão.

Isenção concedida em caráter geral quando o benefício atingir todos os contribuintes, sem necessidade da comprovação por parte destes de alguma característica pessoal especial. Exemplo: isenção do imposto de renda incidente sobre os rendimentos da caderneta de poupança. E em caráter individual quando a lei restringir a abrangência do benefício às pessoas que preencham determinados requisitos. Exemplo: isenção de IPI e IOF concedida aos deficientes físicos para que adquiram veículos adaptados às suas necessidades especiais (ALEXANDRE, 2014).



Atenção

No caso de o benefício ser concedido em caráter individual, a autoridade administrativa deverá analisar cada caso, verificando se o interessado preencheu as condições e requisitos necessários para a obtenção do benefício.

Segundo Martins (2015), a isenção pode ser classificada de várias maneiras:

Tabela 4.2 | Isenção

Quanto à concessão	A) Gerais ou absolutas, quando concedidas a todas as pessoas por intermédio de lei. B) Específicas ou relativas, quando estabelecidas por lei, mas dependentes de despacho da autoridade administrativa para a concessão para cada caso em particular.
Quanto à natureza	a) Onerosas ou condicionadas, dependem de um ônus para interessado. b) Simples, puras ou gratuitas, em que o interessado não precisa atender a determinadas condições.
Quanto ao prazo	a) Indeterminado. b) Determinado.
Quanto à área	a) Amplas, que se aplicam a todo o território do sujeito ativo. b) Restritas ou regionais, que se aplicam apenas a determinada região.
Quanto aos tributos alcançados	a) Totais ou gerais, quando abrangem todos os tributos. b) Especiais ou limitadas, incluindo apenas determinado tributo.
Quanto à competência	a) Autônomas, quando são concedidas pelo próprio sujeito ativo tributante. b) Heterônomas, quando concedidas por normas hierarquicamente superiores do sujeito ativo.

Fonte: Martins (2015).

A isenção – quando prevista em contrato, em que o governo faz um acordo com as empresas se comprometendo a conceder benefícios fiscais, sempre decorrentes de lei, não extensiva à taxa, contribuição social e tributos instituídos posteriormente a sua concessão – é aplicado apenas ao imposto, salvo se a lei ordinária estendê-la a outros tributos. A isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições não poderá ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo.



Lembre-se

O despacho não gera direito adquirido, aplicando-se, quando cabível, o disposto no artigo 155.

Muito bem! Uma vez conhecidos os aspectos da isenção no contexto da exclusão do crédito tributário, vamos compreender os casos de exclusão por anistia. Tudo bem?

A anistia é uma das formas de exclusão do crédito tributário, que abrange as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei, no que diz respeito a penalidades pecuniárias, como, por exemplo, a multa.

De acordo com o CTN.



Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

De acordo CTN, art. 181, a anistia pode ser concedida:

Figura 4.4 | Modalidades de concessões de anistia

I - em caráter geral (amplo)

II - limitadamente (restrito)

Fonte: Código Tributário Nacional.

Vale a pena você saber que, a anistia quando não concedida em caráter geral, é efetivada observando cada caso, por meio de despacho da autoridade administrativa, em que devem ser obedecidas as condições e cumprimentos dos requisitos que devem estar previstos em lei, cabendo reforçar que a referida ação da autoridade não se caracteriza como direito adquirido.

Para melhor compreensão, vamos acompanhar este exemplo:



Exemplificando

A empresa VERMELHO S/A é uma empresa de grande porte e tem como diretor financeiro o Sr. Teones Almeida, que percebeu que a empresa havia cometido algumas infrações sem dolo, fraude, ou mesmo sem simulação por parte da empresa.

O Sr. Teones Almeida, consultando o site da Receita Federal, verificou que o fisco estaria concedendo a todos, sem comprovação de qualquer requisito a exclusão do crédito tributário em relação à penalidade pecuniária (multa), se efetuasse o pagamento da infração cometida em relação ao imposto de renda. Diante do ocorrido, consultou o setor jurídico, pois a empresa havia cometido infrações anteriormente a lei que concede esse benefício sem dolo, fraude ou outras situações descritas em lei. Mediante essa situação, identifique os elementos que caracterizam as formas de exclusão do crédito tributário e identifique a modalidade utilizada pela empresa.

Resposta:

Elementos	Informações
Identificar os elementos que excluem o crédito tributário.	Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção. II - a anistia.
Identificar a modalidade de exclusão do crédito tributário.	A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede.
Identificar o tipo de concessão do crédito tributário.	A anistia em caráter geral é concedida para todas as pessoas em determinada região, ou um determinado tributo.

Comentários:

Art. 180. A anistia abrange exclusivamente as infrações cometidas anteriormente à vigência da lei que a concede, não se aplicando:

I - aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções e aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele;

II - salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

**Refleta**

Quando se paga um determinado tributo no prazo fixado em lei, poderá ocorrer a concessão de anistia.

**Assimile**

Anistia somente poderá ser concedida após o cometimento da infração e antes do lançamento da penalidade pecuniária.

**Pesquise mais**

O artigo seguinte aborda a exclusão do crédito tributário e suas modalidades determinado em lei. Disponível em: <<http://www.advocacialunardelli.com.br/material/arquivos/artigos/Exclus%C3%A3o.credito.tributario.pgl.03.2007.pdf>>. Acesso em: 28 set. 2016.

Bem, agora você já pode partir para resolver a atividade proposta, vamos a ela?

Sem medo de errar

Agora, você deverá resolver o caso da empresa JVV GARRAFAS PLÁSTICAS LTDA.

Lembre-se de que para esta atividade o que deve ser compreendido é a exclusão do crédito tributário, a modalidade de exclusão e o tipo de concessão do crédito tributário. Para identificar os caminhos você deverá observar os dados sobre a exclusão do crédito tributário. Desta forma, deixamos como sugestão para o desenvolvimento dessa atividade os elementos a seguir:

1º Passo - Identificar os elementos que excluem o crédito tributário.

2º Passo - Identificar a modalidade de exclusão do crédito tributário.

3º Passo - Identificar o tipo de concessão do crédito tributário.



Lembre-se

A isenção em caráter geral a lei beneficia a todos os contribuintes, sujeito passivo sem precisar comprovar qualquer requisito.



Atenção

A isenção poderá ser concedida em caráter geral ou em caráter individual.

Avançando na prática

Lançamento do crédito tributário isenção do ITBI

Descrição da situação-problema

A Secretaria de finanças de um determinado município resolve conceder isenção do ITBI a todas as transações de compra e vendas de imóveis até R\$ 150.000,00, e que não ultrapassem a 62 metros quadrados de área construída. Sabe-se que a extensão do benefício vale para todo o município. João é um pequeno empresário e para expandir os seus negócios resolveu comprar um imóvel e aproveitar o benefício ao qual o município vem concedendo, que por ventura é o mesmo local de instalação de sua empresa. Desta forma, identifique os elementos que caracterizam as formas de exclusão do crédito tributário, identificar a modalidade utilizada pela empresa e o caráter de sua concessão.

Resolução da situação-problema

Elementos	Informações
Identificar os elementos que caracterizam a exclusão do crédito tributário	Art. 175. Excluem o crédito tributário: I - a isenção. II - a anistia.

Identificar as características da modalidade de exclusão do crédito tributário	<ul style="list-style-type: none"> - É um caso de isenção, pois a autoridade administrativa está isentando o pagamento do "imposto". - Não possui prazo determinado para não concessão. - É de natureza condicionada, pois o proprietário deve comprovar que o imóvel se enquadra na metragem e valor estabelecidos. - Quanto a área, a abrangência é ampla (município como um todo).
Identificar o caráter da concessão do crédito tributário	Em caráter geral quando abrangem todos os sujeitos passivos sem comprovar quaisquer requisitos.



Faça você mesmo

Em uma determinada unidade da Federação resolve conceder isenção de ICMS a empresas que se instalaram no Estado e produzirem cana-de-açúcar destinada ao processamento de etanol por dez anos. Desta forma, identifique os elementos que caracterizam as formas de exclusão do crédito tributário, identificar a modalidade utilizada pela empresa e o caráter de sua concessão.



Atenção

A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa.

Faça valer a pena

1. Conforme Código Tributário Nacional, a exclusão do crédito tributário ocorre através da:

- a) Suspensão e extinção.
- b) Isenção e anistia.
- c) Prescrição e decadência.
- d) Isenção e decadência.
- e) Anistia e extinção.

2. De acordo com o Código Tributário Nacional, temos duas possibilidades de exclusão do crédito tributário e, conforme exposto no seu art. 175, a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações:

- a) Principal dependente da obrigação acessória.
- b) Principal dependente da constituição do crédito tributário.
- c) Principal não dependente da obrigação acessória
- d) Acessórias dependentes da obrigação principal.
- e) Acessórias não dependentes da obrigação principal.

3. É uma das formas de exclusão do crédito tributário relativo ao tributo, prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão. Estamos nos referindo à:

- a) Decadência.
- b) Anistia.
- c) Dação em pagamento.
- d) Isenção.
- e) Remissão.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 8. ed. São Paulo: Método, 2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116 de 31 de Julho de 2003**. Brasília, 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 12 set. 2016.

BRASIL. **Lei Complementar nº 87 de 13 de Setembro de 1996**. Brasília, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 8 set. 2016.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 12 set. 2016.

BRASIL. **Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. Brasília, 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 30 set. 2016.

MARTINS, S. P. **Manual de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

ISBN 978-85-8462-591-2



9 788584 825912 >