



Legislação Tributária

Legislação Tributária

Gláucia Vieira Félix

© 2018 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 e de Educação Básica

Mário Ghio Júnior

Conselho Acadêmico

Ana Lucia Jankovic Barduchi

Camila Cardoso Rotella

Danielly Nunes Andrade Noé

Grasiele Aparecida Lourenço

Isabel Cristina Chagas Barbin

Lidiane Cristina Vivaldini Olo

Thatiane Cristina dos Santos de Carvalho Ribeiro

Revisão Técnica

Carlos Lutz De Lima e Naves

Cristiano De Almeida Bredda

Daniel da Silva Araujo Cerqueira

Editorial

Camila Cardoso Rotella (Diretora)

Lidiane Cristina Vivaldini Olo (Gerente)

Elmir Carvalho da Silva (Coordenador)

Leticia Bento Pieroni (Coordenadora)

Renata Jéssica Galdino (Coordenadora)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

F316l Félix, Gláucia Vieira
Legislação tributária / Gláucia Vieira Félix. – Londrina :
Editora e Distribuidora Educacional S.A., 2018.
208 p.

ISBN 978-85-522-0624-8

1. Legislação. I. Félix, Gláucia Vieira. II. Título.

CDD 340

Thamiris Mantovani CRB-8/9491

2018
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 Aspectos tributários iniciais	7
Seção 1.1 - Noções introdutórias em legislação tributária	9
Seção 1.2 - Tributos e espécie	23
Seção 1.3 - Tratados e legislação tributária	39
Unidade 2 Sistema tributário e legislação tributária	55
Seção 2.1 - Competência tributária	57
Seção 2.2 - Limitações tributárias	70
Seção 2.3 - Administração Tributária	87
Unidade 3 Competências tributárias e tributo em espécie	103
Seção 3.1 - Tributos federais	105
Seção 3.2 - Impostos estaduais	121
Seção 3.3 - Impostos municipais	137
Unidade 4 Crédito tributário e sistema tributário diferenciado	153
Seção 4.1 - Obrigação tributária	155
Seção 4.2 - Aspectos do crédito tributário	171
Seção 4.3 - Sistema simples nacional	186

Palavras do autor

Olá, caro aluno! Você está prestes a percorrer o universo do Direito Tributário. E esta é uma disciplina muito importante para o seu desenvolvimento técnico enquanto especialista em Administração. O direito tributário é um ramo do Direito Público que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas que se sujeitam a obrigações tributárias de qualquer natureza e a importância de estudá-lo e compreendê-lo está, justamente, no fato de que todas as empresas estão submetidas a um regime tributário. Para desenvolver uma administração e gestão empresarial de qualidade é importante conhecer as normas que regem a tributação no Brasil e saber aplicá-las ao contexto empresarial, tanto de empresas privadas, quanto públicas. Em razão de uma economia cada vez mais globalizada e de uma concorrência cada dia mais acirrada, é necessário que as empresas tenham um controle eficiente de seus custos para se manterem competitivas no mercado consumidor, e é nessa gestão eficiente que está a importância de se conhecer e compreender a tributação incidente sobre a atividade empresarial, uma vez que grande parte das despesas totais de uma empresa resultam da alta carga tributária existente em países como o Brasil. Não bastasse a grande quantidade de tributos incidentes na atividade empresarial brasileira, o Sistema Tributário Brasileiro é extremamente complexo, o que conforme o Relatório Doing Business, faz com que o Brasil gaste 2.038 horas por ano com gestão fiscal tributária, ao passo que a média dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é de 163 horas por ano, exigindo do administrador – assim como do economista e do contador – o conhecimento, compreensão e gerenciamento da incidência tributária, a partir de uma abordagem geral e abrangente do Direito Tributário, fazendo assim uma correta administração dos custos tributários existentes no cotidiano de todas as empresas brasileiras.

Para que você se torne capaz de realizar um bom gerenciamento das incidências tributárias, é imprescindível que você conheça os conceitos e finalidades do sistema tributário em nível federal, estadual e municipal, tornando-se assim um profissional qualificado

para um mercado cada vez mais exigente e complexo a partir do conhecimento do Sistema Tributário Brasileiro.

Nesta obra você conhecerá por meio dos aspectos tributários iniciais as aplicações práticas desse ramo do Direito ao universo empresarial, partindo do conceito e finalidades do Direito Tributário, verificando as distinções entre o Direito Financeiro e Tributário e como se dá a tributação na atividade empresarial brasileira e que reflexos a tributação pode provocar no desenvolvimento de cada atividade empresarial. Após conhecer as noções introdutórias ao estudo do Direito Tributário você dedicará os seus estudos ao Sistema Tributário Nacional e à Legislação Tributária, conhecendo assim as competências federativas para tributar e também, pois de extrema importância para uma tributação justa, as limitações ao poder de tributar dos entes federados. Dando continuidade aos seus estudos, você se tornará capaz de entender o funcionamento da atividade e administração tributária desde a ocorrência do fato gerador do tributo até a cobrança desses valores pelo Fisco. E por fim, você adentrará o universo do Sistema Tributário Diferenciado a partir do estudo do regime de tributação pelo Simples Nacional, regime esse que hoje é utilizado por uma grande parte das empresas brasileiras.

Sendo assim, não perca mais tempo, comece agora os seus estudos da Legislação Tributária e torne-se cada vez mais um profissional que o mercado deseja e espera por ser alguém que sabe aplicar à sua competência de trabalho outras disciplinas, como é o caso do Direito Tributário. Aqui você compreenderá a tributação na atividade empresarial de forma prática, a partir da resolução de situações-problemas que são reais no universo empresarial, e de uma leitura didática que o levará a compreensão do funcionamento do Sistema Tributário Nacional. Vamos começar?

Aspectos tributários iniciais

Convite ao estudo

Inicialmente, você dedicará seus estudos aos aspectos tributários iniciais, conhecendo conceitos importantes que lhe possibilitarão compreender a legislação tributária e como funciona o Sistema Tributário Brasileiro. Por isso, nessa primeira unidade, você conhecerá o conceito e as finalidades do Direito Tributário; as diferenças entre o Direito Financeiro e o Direito Tributário; de onde provêm as receitas de cada ente federado, a partir da distinção entre receitas originárias e derivadas e, por fim, compreenderá como se dá a tributação nas atividades empresariais, seus reflexos positivos e negativos e a importância do conhecimento dessa tributação para os profissionais da Administração, Economia, Ciências Contábeis e demais gestores; quais são as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro e como é a aplicação da legislação tributária vigente no Brasil. Você será capaz, ao final desta unidade, de identificar a tributação existente sobre as diversas atividades empresariais, como sobre os ramos do comércio, da indústria e do setor de serviços, podendo auxiliar a pessoa jurídica, para quem você desempenhará sua atividade profissional, a se programar, planejar e se preparar, de forma eficiente e gerencial, para a carga tributária incidente sobre a atividade empresarial que desempenha.

No mercado atual, bastante competitivo e complexo, torna-se um diferencial para o profissional o conhecimento do Sistema Tributário Nacional, suas características e peculiaridades, suas complexidades – que muitas vezes prejudicam o desenvolvimento de uma atividade empresarial pela falta de conhecimento de muitos profissionais – e as possibilidades de se fazer um planejamento tributário lícito

que permita a redução da carga tributária incidente. Ao final do estudo desta unidade, você será capaz de compreender os conceitos e finalidades do sistema tributário em nível federal, estadual e municipal, a partir dos aspectos introdutórios que lhe serão úteis para se aprofundar no universo da tributação.

Agora então, durante o estudo desta unidade, imagine que você foi contratado pela Empresa Mineração S/A para atuar na área financeira cuidando do gerenciamento das finanças dessa pessoa jurídica. A empresa Mineração tem enfrentado sérios problemas por má gestão de seus recursos financeiros e pela elevada carga tributária, e com isso não tem tido fluxo de caixa suficiente para solver suas dívidas com os fornecedores. Além dos problemas financeiros que a empresa enfrenta, o cenário econômico nacional não é promissor e os governos federal e estadual decidiram instituir impostos e taxas a fim de ampliar a obtenção de receitas derivadas para os cofres públicos como meio para o custeio das despesas públicas. Você e a equipe de gestores desse setor devem se reunir e verificar se é de conformidade com a lei a instituição e cobrança desses tributos e se haverá incidência legítima desses tributos para a empresa.

Vamos começar a conhecer esse universo tão rico e tão denso do Sistema Tributário Brasileiro?

Seção 1.1

Noções introdutórias em legislação tributária

Diálogo aberto

Olá, aluno! Você está adentrando agora o universo do Direito Tributário. Uma área do Direito muito importante e que faz conexão com diversas disciplinas como a economia, a contabilidade, a gestão empresarial e a administração, que é área a qual você dedicará sua vida profissional. Por meio dessa disciplina, você será capaz de compreender como se dá a tributação no Brasil e as normas que regem a instituição e arrecadação de tributos, tornando-se capaz de aplicar, de forma prática, as normas de direito tributário na sua vida profissional, auxiliando a pessoa jurídica em que você desempenha sua atividade profissional a ter uma administração e gestão tributária cada vez mais eficiente. Sendo assim, como você já sabe, imagine que você foi contratado pela Empresa Mineração S/A para atuar na área financeira, cuidando do gerenciamento das finanças dessa pessoa jurídica. Lembre-se de que essa empresa tem enfrentado sérios problemas financeiros por má gestão de seus recursos financeiros e orçamentários e pela elevada carga tributária, e com isso não tem tido fluxo de caixa suficiente para solver suas dívidas com os fornecedores. Desta forma, você e a equipe de gestores desse setor devem dar uma solução viável e eficiente para a seguinte situação hipotética.

O Governo Federal anunciou mudanças no sistema de pagamento de royalties do setor de mineração, o que trará impactos financeiros consideráveis para a Mineração S/A, uma vez que o Governo pretende ampliar a arrecadação dos royalties da mineração, passando a cobrá-los sobre a receita bruta e não sobre o faturamento líquido da empresa como era feito, o que trará ainda mais custos para a empresa que já se encontra em dificuldades financeiras. A sua equipe reunida levanta um questionamento a respeito da natureza jurídica dos royalties: seria a cobrança dos royalties de natureza tributária? Diante da conclusão a que vocês chegaram a respeito da natureza jurídica dos royalties, seria essa uma receita originária ou derivada para o Governo Federal?

Responda essa questão utilizando-se dos conceitos de Direito Tributário e Financeiro que você aprendeu, bem como da distinção entre receitas originárias e derivadas.

Não pode faltar

Noções introdutórias à legislação tributária

Para viver em sociedade o homem, em razão de sua própria natureza, necessitou e necessita de uma entidade soberana que edite normas de conduta social capazes de estabelecer regras de convivência social que permitam ao homem se desenvolver enquanto pessoa humana com dignidade.

O Estado é o ente responsável por possibilitar ao homem um ambiente favorável a esse desenvolvimento do indivíduo, garantindo-lhe o mínimo existencial. Para tanto, a fim de alcançar seu maior objetivo, que é satisfazer o bem comum, o Estado precisa de recursos financeiros, e para obtê-los, geri-los e aplicá-los da melhor forma possível é que o Estado desenvolve atividade financeira.

Para obter esses recursos, o Estado pode atuar no universo empresarial explorando seu patrimônio com fins lucrativos ou intervir no setor privado da economia por meio da tributação, e ele o faz no exercício de sua soberania exigindo, por meio das leis, que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que tanto necessita. Mas você não pode se esquecer que a tributação faz nascer entre o Estado e aquele que pagará o tributo uma relação jurídica, na qual ambos estão submetidos ao império da Lei.

A tributação, então, é um instrumento eficaz de obtenção de receitas do qual se vale o Estado para realizar os seus fins sociais. Contudo, é importante que o Estado seja razoável ao estabelecer por meio da Lei os tributos incidentes sobre cada atividade empresarial, por exemplo, para que a carga tributária não se torne sobremaneira elevada ao ponto de desestimular a iniciativa privada, que tem os seus valores como um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

Infelizmente, no Brasil a carga tributária tem sido tão elevada que tal fator tem desestimulado o surgimento de novas empresas. A cada dia o número de atividades empresariais informais aumenta, fugindo da elevada e complexa tributação brasileira, prejudicando assim

vários setores sociais, fazendo com que o Estado arrecade menos e, conseqüentemente, não tenha recursos suficientes para cumprir com seus fins essenciais.

É por esse motivo que você, estudante de Administração, começa agora a navegar pelo vasto universo do Direito Tributário, para que, enquanto profissional, você possa auxiliar os mais variados setores empresariais em que possa estar inserido a compreender o funcionamento do sistema tributário brasileiro de forma a aplicar as normas tributárias vigentes de maneira gerencial e eficaz, evitando assim o pagamento de tributos indevidos, propiciando a permanência dessas pessoas jurídicas no mercado e de forma competitiva.

Preparado? Que comece agora essa viagem tão interessante pelo universo da legislação tributária.

1 Conceito, finalidade, natureza e autonomia do Direito Tributário

Você agora deve estar se perguntando, mas afinal o que é o Direito Tributário? Qual a sua finalidade? Não basta ao Estado apenas instituir o tributo, já que é por meio dele que o Estado obtém as receitas necessárias para a consecução dos seus fins?

É justamente para limitar o exercício desse poder soberano do Estado e para proteger o cidadão contra os abusos desse poder que nasce o Direito Tributário. Sendo assim, o Direito Tributário pode ser conceituado como o ramo do Direito Público que se dedica a regulamentar a relação jurídico-obrigacional que se estabelece entre o ente tributante – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – e o sujeito passivo da obrigação tributária – contribuinte e responsável tributário, limitando, assim, o poder de tributar concedido ao Estado no exercício de sua soberania e protegendo o cidadão dos abusos e arbitrariedades que possam existir no exercício desse poder.

Você já é capaz então de perceber que a finalidade do Direito Tributário é a limitação do poder que o Estado tem para tributar, exigindo que ele – Estado – respeite a lei; e proteger o cidadão contra o exercício abusivo e arbitrário desse poder, conforme será visto quando estudarmos os princípios constitucionais tributários, entre eles o Princípio da Legalidade.

Mas é importante que você se lembre de que a finalidade do Direito Tributário é distinta da finalidade do tributo. Pois dos tributos

arrecadados é que o Estado obtém receita para suprir os cofres públicos e assim custear as atividades essenciais do Estado. A instituição de tributos, então, é que tem por finalidade a arrecadação; mas essa não é a finalidade do Direito Tributário, uma vez que este, formado por um extenso conjunto de normas, busca o controle do poder de tributar.

Quanto à natureza jurídica do Direito Tributário, ele pode ser classificado como um ramo do Direito Público que tem como titular o Estado, em que o bem jurídico tutelado é o interesse da coletividade e é formado por um conjunto de normas que devem ser integralmente cumpridas pelo sujeito da obrigação tributária, ainda que essa não seja a livre manifestação de sua vontade.

O Direito Tributário vai na mão contrária dos ramos do Direito Privado, como é o caso do Direito Civil, no qual a regra é livre manifestação da vontade, onde as partes têm liberdade para contratar com quem querem e como querem – desde que tais negócios jurídicos não violem a Lei – e a igualdade das partes dentro dessa relação jurídico-privada que se estabelece. O Direito Tributário tem fundamentos bastante diferentes, uma vez que a legislação tributária se constrói sobre dois princípios fundamentais, quais sejam a Supremacia do interesse público sobre o interesse privado e a indisponibilidade do interesse público.

Pela obrigação de pagar tributo que decorre diretamente da lei, sem que tenha havido qualquer manifestação de vontade do contribuinte ou responsável tributário no sentido de concordar ou não com a instituição e cobrança do tributo e pelas inúmeras prerrogativas que o Estado tem e que o colocam em situação de desigualdade para com o sujeito passivo da obrigação tributária é que podemos visualizar, facilmente, a supremacia do interesse público sobre o interesse privado.

Já quanto à indisponibilidade do interesse público, ela se concretiza no fato de que o Fisco, enquanto administração pública que é, não pode renunciar àquilo que não lhe pertence, uma vez que o titular dos interesses e patrimônio público é o povo, sendo o Estado apenas o gestor desses bens. Por isso não pode o Fisco, por exemplo, conceder isenções e benefícios fiscais quando e como quiser, porque ao fazer isso está renunciando receitas que supririam os cofres públicos; deve sempre fazê-lo por meio da Lei, porque ela sim é a manifestação de vontade do povo por meio de seus representantes eleitos.



Para que você compreenda melhor o Princípio da Supremacia do Interesse que é um princípio basilar da tributação, leia este artigo disponibilizado pela Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, de autoria de Isabelle de Baptista.

BAPTISTA, Isabelle de. O princípio da supremacia do interesse público sobre o privado: uma análise à luz dos direitos fundamentais e do Estado Democrático de Direito. **Revista TCEM/G**, Belo Horizonte, jan./fev./mar. 2013. Disponível em: <<http://revista1.tce.mg.gov.br/Content/Upload/Materia/1768.pdf>>. Acesso em: 5 set. 2017.

Além de ser um ramo do Direito Público é também um direito obrigacional, ou seja, regula as relações patrimoniais decorrentes do binômio crédito e débito. Nessas relações jurídico-obrigacionais sempre há, de um lado, o devedor que cumprirá uma obrigação – no caso da obrigação tributária a de pagar – e de outro, o credor que tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação. Ao longo do nosso estudo você compreenderá melhor quem é o credor e quem pode ser devedor nessa obrigação tributária.

Diante de tudo o que já vimos até aqui, podemos concluir que os tributos são instrumentos necessários à realização eficiente das atividades estatais; contudo, é necessário que a instituição e cobrança desses tributos seja limitada pela Constituição e pelas Leis, dedicando-se o Direito Tributário justamente a essa limitação e proteção dos direitos do cidadão contra os abusos decorrentes desse poder de tributar. Tendo em conta que a tributação é uma função de natureza pública e é regida por normas que devem ser integralmente cumpridas por aqueles que a elas se sujeitam, nasce uma relação jurídico-obrigacional em que os contribuintes e responsáveis tributários se tornam devedores da prestação tributária e em que o Fisco tem o direito de exigir, conforme a lei, o cumprimento dessa obrigação.

Por fim, mas não menos importante, você deve saber que o Direito Tributário goza de autonomia. Mas que autonomia é essa, uma vez que esse ramo do Direito se relaciona com outros ramos do próprio Direito e também com outras disciplinas como a economia, a contabilidade, a administração, a gestão e até mesmo a sociologia?

Quando dizemos que o Direito Tributário é um ramo autônomo do Direito não estamos querendo dizer que ele é independente das demais disciplinas e que com elas não se relaciona. Pelo contrário, o Direito Tributário é um dos ramos do Direito em que mais se vê a interdisciplinaridade. A sua autonomia se dá quanto ao aspecto didático, visto que se tem um ensino individualizado desse ramo do Direito; quanto ao seu aspecto científico, uma vez que tem princípios que lhe são próprios e específicos e institutos que só se veem nessa disciplina em específico. Tais princípios e institutos serão por nós estudados em outras unidades, capacitando você para compreender e gerir a tributação enquanto profissional da administração.

2 Direito Financeiro e Direito Tributário

Muitas vezes o Direito Financeiro e o Direito Tributário são tratados como disciplinas sinônimas. Contudo, o certo é que são disciplinas jurídicas distintas, sendo que o Direito Financeiro em certos aspectos pode abranger o objeto de estudo do Direito Tributário.

A atividade financeira do Estado é regulada pelo Direito Financeiro, e como já estudado, a tributação é uma das atividades financeiras que o Estado desempenha. Porém, tendo em conta a importância que o ordenamento jurídico concedeu à tributação e às normas que a disciplinam, surgiu um novo ramo do Direito – o Direito Tributário – que se destacou do Direito Financeiro.

E a importância da tributação não se dá apenas porque o Estado precisa arrecadar recursos para suprir os cofres públicos – função fiscal da tributação –, mas também porque a tributação é um eficiente instrumento de intervenção na economia privada, estimulando os mais variados setores e segmentos sociais, proporcionando o desenvolvimento de determinadas regiões do país e também protegendo a indústria nacional – função extrafiscal da tributação.

Tendo em conta que o Direito Tributário se dedicou à disciplina da tributação, o Direito Financeiro disciplina todo o restante da atividade financeira do Estado, regulando o orçamento com suas receitas e despesas.



Você aprendeu que a tributação pode ser realizada pelo Estado tanto em sua função fiscal como extrafiscal. Reflita, como poderia o Estado Brasileiro fomentar ainda mais a economia a partir da tributação, partindo de sua função extrafiscal?

3 Receitas originárias e derivadas

Como já estudamos até aqui, o Estado necessita da obtenção de receitas para o desempenho de suas atividades e realização de seus fins, satisfazendo assim o interesse público. A tributação não é a única forma de o Estado obter meios financeiros, ele pode também utilizar-se da exploração de seu próprio patrimônio.

Quando o Estado obtém receitas pela exploração de seu próprio patrimônio, ele está auferindo o que chamamos de **receitas originárias**. A obtenção dessas receitas, ao contrário do que ocorre com a tributação, é regida predominantemente pelo Direito Privado. Nesse momento o Estado não age baseado em seu poder de império, impondo aos particulares que negociem com ele, que lhe aluguem um imóvel, por exemplo, ou que lhe ressarcam pelo uso do seu patrimônio como forma de indenizá-lo pelas perdas que suporta, como é o caso dos royalties. Aqui o Estado abre mão de algumas de suas prerrogativas, atuando de maneira semelhante ao particular em maior ou menor grau, obtendo assim receitas de caráter patrimonial ou empresarial.

Já as chamadas **receitas derivadas** são aquelas provindas do patrimônio do particular que é compelido pelas leis a entregar valores aos cofres públicos em determinadas circunstâncias autorizadas – por exemplo, a empresa auferir lucro em um determinado período, ela fica obrigada a recolher o Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ainda que esta não seja a sua vontade. O Estado nesse momento utiliza-se de seu poder de império, colocando-se em posição de superioridade ao contribuinte.

4 Tributação na atividade empresarial

Por tudo que você já estudou nessa unidade, você já percebeu como os tributos podem afetar as empresas das mais diversas formas. O impacto que a tributação provoca nas empresas brasileiras varia de acordo com segmento empresarial em que elas atuam e também com

o porte dessas empresas, como você verá adiante. Por esse motivo, é importante que, tanto o empreendedor como os profissionais que o auxiliam na administração e gestão dos negócios empresariais conheçam sobre esse impacto tributário antes de dar início a uma atividade empresarial como também durante o desempenho dela.

Quando se desempenha uma atividade empresarial, é preciso considerar como, quando e quanto os tributos impactarão as receitas provenientes da venda de produtos, em que incidem, por exemplo, o ICMS, o ISSQN, o IPI, o PIS e a COFINS, bem como as contribuições previdenciárias; da mesma forma, deve ser feita essa previsão sobre as importações de bens, serviços e tecnologia em que incidirão tributos como o Imposto de Importação, IPI na Importação, ICMS na importação, dentre outros. Não somente as receitas sofrerão impacto da tributação, o patrimônio dessas empresas também será tributado com o IPTU e o IPVA, por exemplo, e ISS, o lucro, quando houver, será tributado com a incidência do IRPJ e da CSLL, além das inúmeras taxas que os contribuintes, sejam eles pessoas físicas ou jurídicas, devem pagar aos entes públicos em contraprestação a um serviço público posto à disposição.

E quanto aos tributos que devem ser recolhidos antecipadamente pelos fornecedores ou retidos na fonte pelos clientes quando do pagamento, por exemplo, de um serviço prestado? Nesse caso, o cuidado e o conhecimento da legislação tributária devem ser ainda maiores e o impacto da tributação devidamente previsto no plano de negócios de cada empresa, para que não haja quebras no fluxo de caixa, saídas não previstas, que podem prejudicar consideravelmente a saúde financeira da empresa, gerando passivos tributários impagáveis.



Exemplificando

A respeito do impacto que a tributação causa sobre as atividades empresariais, imagine uma determinada cadeia produtiva de automóveis. A Lei define que o responsável tributário por recolher o ICMS de toda essa cadeia produtiva, em situação de substituição tributária para frente, será a Montadora dos veículos. Essa empresa terá que recolher antecipadamente o montante relativo ao ICMS devido pelas empresas subsequentes na cadeia, causando no momento em que efetua o pagamento do tributo, um grande dispêndio de recursos existentes em seu caixa. Se essa montadora de veículos não conhecer muito bem a legislação tributária referente à

substituição tributária no ICMS e não se preparar para o pagamento de todo esse montante, ela sofrerá um grande impacto em seu fluxo de caixa e até mesmo pode se deparar com um passivo tributário impagável.

Você está vendo que a carga tributária pode variar muito de segmento para segmento empresarial e que o impacto da tributação pode ser muito diferente de uma empresa para outra. Mas não basta que sejam analisados somente os tributos incidentes sobre receitas e a venda de produtos e serviços. A tributação varia e muito conforme o porte de cada empresa, alterando-se o regime de tributação a ser adotado em cada caso, podendo ir de um regime bem simplificado, como o SIMPLES NACIONAL, para um regime bastante complexo e de grande exigência quanto às obrigações acessórias, como o LUCRO REAL. Em momento oportuno, estudaremos os aspectos legais de cada um desses regimes e como impactam a atividade empresarial brasileira.

Você sabia que até mesmo o local em que uma empresa se instala pode trazer grandes repercussões na administração e gestão empresariais? As alíquotas dos tributos, por exemplo, podem variar consideravelmente de um município para outro. Um Estado pode conceder benefícios fiscais para que uma empresa de determinado ramo se instale em seu território. Tudo isso deve ser considerado por aqueles que se enveredam pelo universo empresarial.

É importante também que o empresário e os profissionais da área, como você, estejam preparados para situações que não estão diretamente ligadas ao pagamento do tributo, à saída de recursos dos caixas da empresa.

Tem grande impacto, inclusive financeiro, o cumprimento das obrigações acessórias da tributação, ou seja, além de pagar o tributo devido, o contribuinte e o responsável tributário tem o dever administrativo de, por exemplo, emitir documentos fiscais e entregar declarações necessárias para a apuração, fiscalização e arrecadação de tributos, sob pena de sofrer a cobrança das penalidades legais aplicáveis em caso de descumprimento dessas obrigações.

Devem se preocupar ainda em conhecer as legislações de cada ente tributante a fim de obter esclarecimentos e questionar, por meio de recursos administrativos, a cobrança indevida. Devem ter consciência

dos riscos e penalidades existentes quando se tem a inadimplência tributária ou pratica-se ou pretende-se praticar a sonegação de tributos.



Assimile

Vamos lembrar alguns conceitos importantes?

Receitas originárias são aquelas que os entes públicos obtêm com a exploração de seu próprio patrimônio por meio da alienação de bens ou serviços e até mesmo pelo ressarcimento pelo uso de seu patrimônio.

Receitas derivadas são aquelas obtidas a partir do exercício da soberania estatal e do poder impositivo que o Estado detém, compelindo o particular a levar dinheiro aos cofres públicos.

Agora você é capaz de perceber o quanto a tributação pode impactar o bom desempenho de uma atividade empresarial. Então vamos aos estudos para que você se torne um profissional capacitado a prever e avaliar os impactos que a tributação pode gerar na administração e gestão empresariais.

Sem medo de errar

Primeiramente é importante definirmos o que são royalties para que possamos analisar qual a natureza jurídica desse instituto e se trata de uma receita originária ou derivada.

Os royalties são retribuições financeiras pagas ao Governo, de natureza compensatória ou indenizatória, em razão do exercício do direito real de uso dos minerais, ou seja, paga-se royalties ao Governo pela exploração de certos recursos naturais, no caso de nossa situação-problema, pela exploração do minério de ferro.

Por que se paga ao Governo uma retribuição pelo uso de recursos naturais? Porque, conforme dispõe a Constituição da República, em seu art. 20, inciso IX, os recursos minerais, inclusive os do subsolo, são bens à União, ou seja, é patrimônio da União e poderia ser diretamente por ela explorado, contudo a União permite que os particulares explorem esse tipo de atividade, utilizando-se de um bem que pertence à União. Para isso então, a União cobra pelo uso e exploração de seus recursos minerais sob a forma de royalties. Esses royalties não ficam somente com a União, a quem pertence o recurso explorado; os Estados e

Municípios recebem parte desses valores, que lhes são repassados pelo União, uma vez que sofrem diretamente com os reflexos da exploração desses recursos naturais existentes em seu território.

Sendo assim, os royalties são destinados a reparar o dano causado ao patrimônio pertencente ao Poder Público; são uma forma de compensação dos riscos e dos custos que são próprios da exploração desses recursos naturais. O Poder Público, no caso a União, permite que se explore o recurso mineral mediante uma contrapartida patrimonial.

Conclui-se então que a natureza jurídica dos royalties é compensatória ou indenizatória. Não se pode afirmar que royalties são tributos, nem que tenham natureza tributária, uma vez que são uma forma de retribuir financeiramente o Poder Público detentor dos recursos explorados pelos danos que a exploração dos recursos naturais provoca.

Quanto a serem os royalties receita originária e derivada, vale ressaltar o que Fernando Regis de Oliveira (2007, p. 99) diz: “A receita originária decorre da exploração, pelo Estado, de seus próprios bens ou quando pode exercer atividade sob o que se denomina de direito público disponível”. No caso em tela, os royalties que o Poder Público exige da Empresa Delta são receita originária porque decorrem da exploração de seu próprio patrimônio mediante a permissão que é dada à empresa para explorar os recursos naturais na atividade mineradora.

Ressaltamos aqui que o STF analisou questão semelhante e pacificou o entendimento de que:

Embora os recursos naturais da plataforma continental e os recursos minerais sejam bens da União (CF, art. 20, V e IX), a participação ou compensação aos Estados, Distrito Federal e Municípios no resultado da exploração de petróleo, xisto betuminoso e gás natural são receitas originárias destes últimos entes federativos (CF, art. 20, § 1º). (MS 24312, Rel.: Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, julgado em 19/02/2003, DJ 19/12/2003)

No mesmo sentido, tem-se ainda o RE 228.800, da relatoria do ministro Sepúlveda Pertence e o AI – AgR 453.025-1, da relatoria do ministro Gilmar Mendes.

As funções da tributação

Descrição da situação-problema

A empresa Linda Maquiagens Ltda. é uma empresa que desenvolve produtos cosméticos, utiliza-se de alguns insumos importados para a fabricação de seus produtos e que está iniciando a venda de seus produtos no mercado de beleza externo. O Governo Federal decidiu majorar a alíquota do imposto de importação sobre o insumo utilizado pela Empresa Linda Maquiagens Ltda. E ao mesmo tempo instituiu um programa governamental de incentivo à exportação mediante tratado firmado com a Austrália para ampliação do mercado externo. A sua equipe foi reunida para analisar os impactos provocados pela majoração da alíquota do imposto de importação e começou a discutir a respeito dessas ações governamentais que, de um lado, majoraria o custo com a importação do insumo, mas, de outro, ampliaria as chances de obter mais um potencial cliente no mercado internacional. Nessa discussão foi levantado o seguinte questionamento: qual a finalidade da tributação estabelecida pelo Governo Federal? Haveria possibilidade de minorar o impacto decorrente do aumento do imposto?

Resolução da situação-problema

Quando o Governo Federal majora a alíquota do imposto de importação, o objetivo primordial não é a arrecadação. O imposto de importação é uma das formas que o Governo Federal tem para interferir na economia privada, trazendo equilíbrio para a balança comercial, desestimulando a importação de insumos no mercado interno brasileiro, fomentando, assim, o desenvolvimento da indústria nacional.

Portanto, conclui-se que a finalidade dessa majoração é extrafiscal, ficando em segundo plano a finalidade fiscal, ou seja, a finalidade meramente arrecadatória.

Uma forma de a empresa minorar os impactos decorrentes do aumento do tributo é buscar no mercado interno uma indústria brasileira que seja fornecedora e tentar obter o insumo por um preço mais competitivo e assim reduzir os custos da produção das maquiagens e exportá-las por um preço mais viável e competitivo para

o mercado externo. Assim, restaria cumprida a função extrafiscal da majoração do imposto de importação.

Faça valer a pena

1. A União instituiu como meio para intervir no domínio econômico a CIDE combustíveis, uma contribuição especial que tem por finalidade assegurar um montante mínimo de recursos para investimento em infraestrutura de transporte, em projetos ambientais relacionados à indústria de petróleo e gás, e em subsídios ao transporte de álcool combustível, de gás natural e derivados, e de petróleo e derivados (Lei nº 10.336/2001). O município de Belo Horizonte fez empréstimo junto ao Banco Oficial do Governo Federal para custear despesas que não estavam previstas no orçamento anual em decorrência de calamidade pública ocorrida no território municipal.

Marque a assertiva em que se encontra, respectivamente, o ramo do Direito que se dedicará ao estudo dessas situações hipotéticas:

- a) Direito Econômico na primeira situação hipotética e Direito Tributário na segunda situação real.
- b) Direito Financeiro em ambas as situações.
- c) Direito Tributário em ambas as situações.
- d) Direito Tributário na primeira situação hipotética e Direito Financeiro na segunda situação hipotética.
- e) Direito Econômico na primeira situação real e Direito Financeiro na segunda situação hipotética.

2. O Estado de Minas Gerais possui um imóvel vazio que está sem qualquer utilização social em um bairro do município de Belo Horizonte. Uma associação que cuida de crianças em situação de risco pretende alugar esse imóvel para que ali seja instalado um centro de atendimento de urgência para crianças em situação de vulnerabilidade. O Estado de Minas Gerais decide formalizar o contrato de locação nos termos da Lei nº 8.245/91, a lei de locações.

Com base na situação fática acima descrita, marque a assertiva correta:

- a) O Estado não pode alugar esse imóvel a terceiros, uma vez que os bens públicos imóveis não podem ser objeto de negociação, tendo em conta o princípio da indisponibilidade do interesse público.
- b) Por se tratar de entidade que cuida de assuntos de interesse social – atendimento de crianças em situação de risco – o Estado deve ceder o bem, pois diante de questões sociais de interesse público, ele não pode obter receitas com a exploração de seu patrimônio.

c) O Estado pode alugar o referido imóvel e assim obter receita derivada dessa exploração, sendo que nesse caso, por se tratar de relação jurídica privada, o Estado abre mão de suas prerrogativas e submete esse contrato às regras predominantes das Leis de Locações.

d) O Estado pode alugar o referido imóvel e assim obter receita originária da exploração de seu patrimônio público, sendo que nesse caso, por se tratar de relação jurídica privada, o Estado abre mão de suas prerrogativas e submete esse contrato às regras predominantes da Lei de Locações.

e) O Estado só pode alienar seus bens imóveis mediante autorização legislativa e procedimento licitatório, mas não pode alugá-los, porque não se admite a aplicação do regime de direito privado às relações que se firmam entre o Poder Público e o particular.

3. O poder de tributar está garantido pela Constituição Federal à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios como forma de se assegurar a soberania estatal. Por meio do exercício desse poder, o Estado pode exigir dos contribuintes e dos responsáveis tributários que parte de seu patrimônio particular seja destinado aos cofres públicos para custear as atividades estatais essenciais e assim realizar o bem comum.

A respeito do Poder de Tributar do Estado, é correto afirmar:

a) Conformar-se com o texto constitucional o entendimento de que a arrecadação tributária é a finalidade precípua do Direito Tributário, devendo sempre ser este o modelo a ser utilizado pelo legislador para instituir um determinado tributo.

b) Conformar-se com o texto constitucional o entendimento de que o Direito Tributário é o ramo do Direito que dedica-se apenas às regras e princípios capazes de limitar o poder estatal de tributar, contrapondo a finalidade arrecadatória do Estado aos interesses da sociedade.

c) A tributação tem por finalidade a determinação de qual proporção dos recursos da sociedade ficará sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva.

d) Conformar-se com o texto constitucional o entendimento de que a função tributária do Estado está limitada apenas à captação de receitas para fazer frente aos gastos públicos.

e) O poder de tributar, que confere ao Estado por lei, de forma exclusiva, o direito de instituir, majorar, reduzir e excluir tributos, é objeto de estudo tanto do Direito Tributário quanto do Direito Financeiro.

Seção 1.2

Tributos e espécie

Diálogo aberto

Olá, aluno, você já adentrou o universo do Direito Tributário, agora conhece o objeto de estudo desse ramo do Direito e sabe a importância que os tributos têm, enquanto uma das fontes de receitas necessárias à consecução dos objetivos do Estado para satisfazer o bem comum.

Mas agora você vai conhecer e se enveredar pelas características do tributo a partir da definição que o Código Tributário Nacional estabelece, podendo assim conhecer cada uma das espécies tributárias e suas peculiaridades, o que é muito importante no desempenho de sua atividade profissional. Por isso, imagine que você gerencia o setor financeiro de uma grande multinacional, a Gama Siderurgia S/A. Essa instituição é uma organização potencialmente poluidora em razão da atividade que desempenha. Você reúne a sua equipe que é formada por gestores e convoca para essa reunião um advogado representante do setor jurídico da empresa. Na reunião, você e sua equipe discutem a respeito de um imposto que fora instituído pelo governo federal, imposto este que teria como fato gerador o ato de poluir o meio ambiente e que teria como base de cálculo a quantidade de CO² emitida na atmosfera. Então vocês se questionam: pode o fato gerador de um imposto ser o ato de poluir o meio ambiente?

Responda a essa situação-problema, utilizando-se da definição de tributo e das peculiaridades das espécies tributárias.

Não pode faltar

I Definição de tributo

Não é necessário que os estudiosos do direito criem uma definição para o tributo, porque o Código Tributário Nacional já se incumbiu dessa tarefa definindo o tributo em seu art. 3º que dispõe: "Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em

lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, [s. p.]).

Mas, para que você possa compreender melhor essa definição, nós analisaremos cada um de seus aspectos e suas peculiaridades. Começamos então pelo fato de o tributo ser uma prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

É por meio dessa prestação que o Estado tem assegurado os recursos financeiros suficientes à consecução de seus objetivos, sendo o principal a satisfação do interesse público, como você já estudou na primeira seção dessa obra; é por esse motivo que a natureza do tributo é pecuniária; o Estado precisa de dinheiro para custear os gastos públicos e assim cumprir as suas funções. Não se pode ter tributo in natura, ou seja, não se admite o pagamento dos tributos com serviços ou bens diversos do dinheiro.

Contudo, é lícito e o Código Tributário Nacional (CTN) permite que os tributos sejam quitados mediante a entrega de outras utilidades que possam ser expressas em moedas –“ou cujo valor nela se exprimir” –, mas para que o contribuinte tenha essa alternativa no pagamento em moeda, é necessário que essas outras utilidades estejam previstas no próprio código. É o que ocorre com o art. 141 do CTN, que afirma que o crédito tributário somente se extingue nas hipóteses nele previstas.

Podemos citar aqui como exemplo a possibilidade de pagamento de tributo com títulos da dívida pública. O CTN permite, como forma de extinguir o crédito tributário, a compensação (art. 156, II, CTN) e o pagamento do tributo com títulos da dívida pública configura uma hipótese de compensação tributária, pois se o contribuinte possui um título da dívida pública contra determinado ente federado é dele credor; mas se ao mesmo tempo deve tributo a esse mesmo ente, sendo dele devedor, as obrigações se extinguirão até o montante em que se compensarem. Por esse motivo, o pagamento em títulos da dívida pública se conforma no conceito do art. 3º do CTN, qual seja, “valor que nela se possa exprimir”.

Da mesma forma, é possível o pagamento de tributos federais por meio da dação com bens imóveis, autorizada pelo art. 156, inciso XI do CTN, e que é regulamentado pela Lei nº 13.259/2016. Contudo, lembre-se, o regulamento limita o pagamento aos débitos que estejam inscritos em dívida ativa.

O tributo é também uma prestação compulsória, pois é cobrado do sujeito passivo da relação tributária no exercício do poder de império do Estado, sendo irrelevante a vontade de pagar do devedor. O nascimento da obrigação tributária independe da vontade e até do conhecimento do sujeito passivo. Tomemos como exemplo o IPVA, o simples fato de ser proprietário de um veículo já te torna sujeito passivo de uma relação tributária que tem como sujeito ativo um Estado da Federação. Não é necessário que você se dirija à Administração Fazendária para dizer que você possui um veículo e que, portanto, pretende pagar o respectivo tributo. Ainda que você não o faça, no momento em que adquire o veículo, ocorreu o fato gerador do IPVA, e ainda que contra a sua vontade, você já está obrigado a pagar o tributo.

Outro elemento importante da definição é que o tributo não pode constituir uma sanção a ato ilícito, porque se assim o fosse, não estaríamos diante de um tributo e sim de uma multa, de uma penalidade. A multa tem como hipótese de incidência um ato ilícito, mas a hipótese de incidência do tributo sempre será algo lícito.

Mas observe e não chegue a conclusões precipitadas; o CTN não está afirmando, por exemplo, que a receita auferida em uma atividade ilícita não está sujeita à tributação, muito antes pelo contrário. Por exemplo, a receita auferida por um traficante de drogas enquadra-se perfeitamente no fato gerador do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), que é aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, podendo então essa receita ser perfeitamente tributada pela União. O que não ocorre, por exemplo, se um Estado quiser estabelecer a hipótese de incidência do ICMS sobre a venda de drogas no território do Estado, porque nesse caso o tributo teria como hipótese de incidência uma atividade ilícita.

O tributo é ainda uma prestação instituída em lei, em respeito ao princípio da legalidade estabelecido no art. 150, I da CR/88 e ao fato de que a lei é o legítimo instrumento da manifestação da vontade popular, uma vez que é aprovada pelos representantes do povo, e assim pode-se dizer, ao menos teoricamente, que no momento em que uma lei cria um tributo o povo paga por aqueles tributos que “aceitou pagar”.

A lei é que vai estabelecer a hipótese geral e abstrata que ocorrida no mundo dos fatos sujeitará o indivíduo ao pagamento do tributo. Ela também definirá os sujeitos da obrigação correspondente e ainda indicará a base de cálculo e a alíquota do respectivo tributo.

É importante, no entanto, que você se lembre de que a Constituição não admite exceção à legalidade na instituição dos tributos, mas na majoração das alíquotas desse mesmo tributo é possível que se faça por meio de ato normativo admitido pela lei.

Por fim, o tributo é uma prestação cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, não cabendo à autoridade pública analisar se é conveniente e oportuno cobrar o tributo. A cobrança deve ser feita de maneira vinculada, ou seja, o administrador público está obrigado a cobrar o tributo devido qualquer que seja a circunstância da tributação, uma vez que a lei não lhe concedeu qualquer margem de discricionariedade em sua atuação.

Esteja atento ainda ao fato de que a definição de tributo não possui qualquer elemento relativo à destinação legal do produto de sua arrecadação, sendo o que dispõe o art. 4º do CTN: “A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação” (BRASIL, 1966, [s. p.]).



Assimile

Vamos relembrar as características da definição de tributo?

Prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

II Os tributos em espécie

Com base no entendimento do Supremo Tribunal Federal e nas disposições constitucionais sobre os tributos, adota-se, majoritariamente, no Brasil a “Teoria Pentapartite ou Quinquipartite dos Tributos”. Por meio dessa teoria, defende-se a existência de cinco espécies tributárias, quais sejam: impostos; taxas; contribuições de melhoria; empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

Nesta seção, você conhecerá as peculiaridades de cada uma delas e quais os seus elementos identificadores.

Quando vamos classificar um tributo qualquer quanto ao seu fato gerador, devemos nos perguntar se o Estado tem de realizar alguma atividade específica em relação ao sujeito passivo da obrigação

tributária que se originou. Se a resposta for negativa, estamos diante de um tributo não vinculado, tendo como exemplo os impostos; já se a resposta for positiva, estamos diante de um tributo vinculado à atividade estatal prestada ou posta à disposição do contribuinte, como é o caso das taxas e contribuições de melhoria, que você conhecerá adiante.

1 Impostos

Imposto, segundo o art. 16 do CTN, é o tributo “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966, [s. p.]).

Como você já sabe, os impostos são tributos não vinculados e que incidem sobre as mais variadas manifestações de riqueza do sujeito passivo da obrigação tributária. A partir do momento em que manifesta riqueza, por exemplo, compra um veículo, adquire um imóvel ou recebe o seu salário, fica obrigado a contribuir com o Estado, entregando-lhe, de forma compulsória, os recursos de que este precisa para satisfazer o bem comum. Os impostos também não podem ter a destinação de sua arrecadação a um órgão, fundo ou despesa por expressa vedação constitucional, por serem eles destinados a serviços gerais do ente público, não carregando em si as características de especificidade e divisibilidade.

2 Taxas

Segundo a Constituição Federal, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte (art. 145, II – na mesma linha de raciocínio, dispõe o art. 77 do CTN).

Já que a taxa é um tributo vinculado a uma atividade estatal, o ente federado competente para instituir e cobrar a taxa é aquele que presta o serviço ou que exerce legitimamente o poder de polícia. Essa característica da taxa é que faz dela um tributo de retribuição, ou seja, paga-se por uma contraprestação a uma atividade prestada pelo Estado, e assim, em razão dessa retributividade, o Estado não pode cobrá-las sem que exerça o poder de polícia ou preste ao contribuinte, ou coloque à sua disposição, um serviço público específico e divisível.

Você então já percebeu que duas são as atividades estatais que podem ensejar a cobrança de uma taxa, quais sejam, o exercício regular do poder de polícia e a utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, que possibilita a cobrança de taxa de serviço (art. 77, CTN).

a) Taxas de Polícia

O CTN, no art. 78, conceitua o poder de polícia como a



atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1966, [s. p.])

Em razão do princípio da supremacia do interesse público sobre o privado é que o ente público pode limitar o exercício dos direitos do particular em prol de um bem maior que é o interesse público, como ocorre, por exemplo, quando se tem a fiscalização em restaurantes pelo órgão de vigilância sanitária de um Município; é de maior importância, nesse caso, garantir a saúde pública dos cidadãos, do que preservar a livre iniciativa de um indivíduo que não respeita as normas sanitárias.

Mas lembre-se, para que seja possível a cobrança de taxas, o exercício do poder de polícia precisa ser regulado, ou seja, desempenhado em consonância com a lei, com obediência ao princípio do devido processo legal e sem abuso ou desvio de poder, conforme se depreende do CTN, art. 78, parágrafo único (BRASIL, 1966).

A taxa de polícia, diferentemente da taxa de serviços que veremos a seguir, é cabível somente se houver o efetivo exercício desse poder. Contudo, é possível, de acordo com entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal, a presunção do exercício de tal poder, uma vez que estando o órgão de fiscalização devidamente instituído por lei e integrado por servidores competentes para o exercício daquela atividade, pode-se presumir que a atividade está sendo exercida, não

havendo necessidade de os fiscais irem de porta em porta para que se conclua que o exercício é efetivo.

b) Taxas de serviço

Para que o ente público crie uma taxa de serviço, é necessário que esse serviço se caracterize pela divisibilidade e especificidade. Segundo o CTN, os serviços são específicos quando podem ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de utilidade ou de necessidade públicas; são divisíveis quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários (art. 79, II e III).

No caso das taxas de serviços, se a lei define o serviço como de utilização compulsória e este serviço é posto à disposição do usuário mediante uma atividade administrativa em efetivo funcionamento, como vimos acima, é possível que o ente tributante cobre a taxa mesmo sem que haja a efetiva utilização do serviço por esse usuário. É o que a lei denomina de utilização potencial (CTN, art. 79, I, b).

Tomemos como exemplo o serviço de coleta de lixo, sendo definido em lei como serviço de utilização compulsória, uma vez que não compete ao particular decidir se utiliza desse serviço ou não. Por questões de saúde pública, é necessário que todo o lixo produzido pelos cidadãos seja recolhido, pois caso não fosse – ou seja, só fosse recolhido daqueles que quisessem pagar pelo serviço público – toda a coletividade restaria prejudicada.

Mas devemos ressaltar que a potencialidade é da utilização do serviço público e não da disponibilização dele. A Prefeitura do Município deve disponibilizar efetivamente o serviço de coleta de lixo para toda a municipalidade, ainda que nem toda ela se utilize daquele serviço.

Outro ponto relevante a respeito das taxas é que a Constituição Federal proíbe que elas tenham base de cálculo própria de impostos (art. 145, § 2º) e o Código Tributário Nacional dispõe que a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondem a imposto (art. 77, parágrafo único).

Contudo, é importante que você saiba que, de acordo com o entendimento sumulado do STF, Súmula Vinculante nº 29: “é constitucional a adoção no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra” (BRASIL, 2010, [s.p.]).



Você aprendeu a respeito da natureza das taxas e quais os requisitos para sua instituição. Reflita a respeito das mais variadas taxas inerentes ao universo empresarial e sobre a legitimidade de sua cobrança.

3 Contribuições de melhoria

É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Para que o ente público possa realizar a cobrança dessa contribuição, é necessário que haja a realização de uma obra pública e que em decorrência dela haja um incremento, uma valorização no valor dos imóveis pertencentes aos potenciais sujeitos passivos desse tributo.

Mas lembre-se: o ente público tributante não pode estabelecer a cobrança desse tributo com base em obra que ainda há de realizar, como forma de obter recursos para custeá-la. A obra já deve ter sido realizada, uma vez que a valorização só pode ser aferida após a conclusão da obra, nunca antes dela, isto porque o fato gerador desse tributo é a valorização do bem e não a realização da obra. Por esse motivo é que a base de cálculo da contribuição de melhoria será exatamente o valor acrescido ao imóvel. Se não houver valorização, não há legitimidade da tributação.

É importante ressaltar aqui que existe um limite total para a cobrança do tributo. O ente tributante não pode cobrar mais do que gastou com a obra. No entanto, não deve observado somente o limite total, mas também o limite individual da cobrança, esse sim diretamente relacionado com a valorização imobiliária, não podendo cobrar do contribuinte mais do que seu imóvel se valorizou. É o que dispõe o art. 81 do CTN:



A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966, [s. p.])



O Estado de Minas Gerais realizou uma obra pública na região de Venda Nova, bairro da capital do Estado, Belo Horizonte, construindo naquela região a chamada "Cidade Administrativa", transferindo os órgãos administrativos do governo estadual do centro da capital Belo Horizonte para essa área. Vários foram os impactos provocados na localidade, desde impactos negativos a impactos positivos como a valorização de imóveis no derredor daquela obra pública, que em sua maioria eram loteamentos ainda sem construções. Vários empreendedores mineiros pretendem investir em loteamentos residenciais naquela região e com a procura por esses lotes, alguns proprietários foram beneficiados com a valorização imobiliária. O Governo do Estado de Minas Gerais não instituiu a Contribuição de Melhoria nesse caso, mas diante dessa valorização imobiliária decorrente da obra pública realizada no local poderia tê-la instituído.

4 Empréstimo compulsório

O artigo 148 da Constituição Federal define as situações em que é possível a instituição pela União, mediante lei complementar, dos denominados empréstimos compulsórios. E são elas:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". (BRASIL, 1988, [s. p.]



Uma das características dos empréstimos compulsórios é que tais tributos são, por sua natureza, restituíveis. O contribuinte, apesar de ser obrigado a pagar quando instituído – por isso compulsório – tem o direito de ser restituído na forma da lei; lei esta que, segundo o parágrafo único do art. 15 do CTN, deve fixar o prazo e as condições de resgate. Desta forma, a tributação não será legítima sem a previsão de restituição.

Compete apenas à União a instituição de empréstimos compulsórios, o que é possível somente mediante lei complementar. Importante ainda destacar que a aplicação da receita oriunda do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição, caso contrário, é ilegítima a sua cobrança.

5 As contribuições especiais

Dispõe o art. 149 da Constituição Federal que



compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. (BRASIL, 1988, [s. p.])

As contribuições especiais, assim como os impostos e as taxas, são espécies tributárias que permeiam o dia a dia das empresas no Brasil. Por isso é muito importante que você saiba quais são elas e as suas peculiaridades, lembrando que mais adiante você verá cada uma delas de forma específica e aplicada ao exercício de sua profissão.

O critério de identificação dessas contribuições baseia-se na finalidade da criação do tributo (art. 149 CF/88), havendo necessária vinculação da receita que deu causa a sua criação. Por isso dizemos que essas contribuições, diferentemente dos impostos, têm destinação específica.

Vamos às noções introdutórias a respeito de cada uma das contribuições especiais.

a) Contribuições sociais

Podem ser classificadas como:

a.1) Contribuições de seguridade social

Dispõe o art. 195 da Constituição Federal que



a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos

ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento; c) o lucro; II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; III - sobre a receita de concursos de prognósticos; IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (BRASIL, 1988, [s. p.]

a.2) Outras contribuições sociais (contribuições residuais)

O art. 195, § 4º da Constituição Federal estabelece o que denominamos de contribuições residuais, ou seja, por meio de lei complementar podem ser instituídas, exclusivamente pela União, outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

a.3) Contribuições sociais gerais

São contribuições sociais gerais aquelas destinadas a atuações da União nas áreas sociais que não estejam enquadradas no conceito de seguridade social – assistência social, previdência social e saúde. Como exemplo, temos as contribuições destinadas ao custeio do chamado “Sistema S”, composto pelos serviços sociais autônomos, como SESI, SESC, SENAI e outros, que são pessoas jurídicas de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que realizam atividades de interesse público. Por esse motivo a união destina os recursos arrecadados com essas contribuições a fim de fomentar e auxiliar na execução de atividades que sejam de excepcional interesse público, como a educação profissionalizante.

b) Contribuições de intervenção no domínio econômico

As CIDE são tributos extrafiscais, tendo como finalidade principal intervir em uma determinada situação social ou econômica. Essa intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade que o governo federal quer incentivar e fomentar o desenvolvimento.

O exemplo mais conhecido atualmente é a CIDE-Combustíveis, que tem os requisitos de sua criação estabelecidos no art. 177, § 4º da Constituição da República que dispõe:



A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos: II - os recursos arrecadados serão destinados: a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. (BRASIL, 1988, [s. p.]

c) Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas – contribuições corporativas

São tributos instituídos por lei ordinária, no exercício da competência legislativa da União, não em seu próprio favor, mas em favor das entidades que representam categorias profissionais (trabalhadores) ou econômicas (empregadores). Têm um objetivo fiscal, com o intuito de obter recursos que serão destinados ao fomento de atividades de interesse dessas instituições representativas ou fiscalizadoras das categorias profissionais ou econômicas.

Os exemplos mais relevantes são a contribuição sindical e a destinada ao custeio das entidades de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas, como é o caso da contribuição anual paga ao Conselho Regional de Administração (CRA), que tem natureza tributária, apesar de a cobrança ser efetuada por uma entidade privada.



Pesquise mais

Saiba a diferença entre a contribuição de interesse profissional e econômica e a denominada contribuição sindical, também chamada negocial, do art. 8º da CR/88, que sofreu alterações com a reforma trabalhista ocorrida em 2017. Essa última não tem natureza tributária e é muito importante que você saiba as diferenças entre essas duas espécies de cobrança e as alterações que esta última sofrerá. Para isso leia esse

artigo do site Consultor Jurídico – CONJUR, de autoria do Ex-Ministro aposentado do TST, Pedro Paulo Manus. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2017-jul-28/reflexoes-trabalhistas-contribuicao-sindical-segundo-reforma-trabalhista>>. Acesso em: 15 out. 2017.

E é isso, caro aluno, você agora conhece todas as espécies tributárias existentes no ordenamento jurídico brasileiro e está pronto para o estudo de cada um dos impostos e contribuições existentes na esfera de competência de cada ente federado.

Sem medo de errar

Você e a sua equipe estão reunidos para discutir sobre um determinado imposto instituído pelo Governo Federal que tem como fato gerador o ato de poluir o meio ambiente. O questionamento está justamente na possibilidade de o fato gerador de um imposto ser o ato de poluir o meio ambiente.

Primeiramente é importante recordarmos o conceito de tributo constante do art. 3º do Código Tributário Nacional que assim dispõe: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, [s. p.]).

Pelo conceito de tributo podemos verificar que essa prestação pecuniária compulsória não pode constituir uma sanção a ato ilícito e, quando analisamos essa situação-problema, vemos que o fato gerador desse tributo que a União se dispôs a instituir é justamente o ato de poluir o meio ambiente. Ora, então uma empresa potencialmente poluidora como a Gama Siderurgia S/A pagaria mais imposto que uma empresa que não poluísse, tornando-se assim esse imposto uma sanção pelo ato ilícito – poluir – praticado pela empresa. Para se coibir a poluição, a União deveria, no exercício legítimo do seu poder de polícia, instituir uma multa, uma vez que esta sim pode ser uma prestação pecuniária compulsória com caráter sancionatório, penalizador. Utilizar-se de um tributo para isso seria ilegal, pois se estaria dando ao imposto um caráter sancionatório, o que é vedado pela Lei.

Nesse caso, o setor jurídico da Gama Siderurgia S/A deveria propor uma ação judicial para que se reconhecesse a ilegalidade da cobrança desse imposto, liberando assim, após decisão judicial, a siderúrgica do pagamento de mais um tributo.

Avançando na prática

Distinção entre impostos e taxas

Descrição da situação-problema

O Estado de Minas Gerais – onde está situada a empresa Gama Siderurgia S/A – instituiu, por meio de lei, taxa pelo serviço de prevenção e combate a incêndio prestado ou colocado à disposição do contribuinte. O contribuinte da referida taxa seria o proprietário de imóveis, fossem eles residenciais ou não, e teria como base de cálculo a metragem da unidade imobiliária. A sua equipe reunida levanta um questionamento a respeito dessa taxa, buscando uma possibilidade de afastar a sua incidência: seria legítima e constitucional a instituição de uma taxa que tem como base de cálculo um dos mesmos elementos da base de cálculo do IPTU? Poderia haver essa identidade das bases de cálculo da taxa e do imposto?

Resolução da situação-problema

Aparentemente seria ilegítima a cobrança dessa taxa em razão de ter ela a base de cálculo própria de um imposto já existente que é o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que no caso seria a metragem do imóvel que pertencesse ao contribuinte, isso porque, o art. 145, § 2º da Constituição da República e o art. 77, parágrafo único do Código Tributário Nacional estabelecem que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos já instituídos pelo ordenamento jurídico.

Contudo, no caso que você está analisando, é legítima e constitucional a cobrança dessa taxa de prevenção e combate a incêndio, que tem sim base de cálculo que se assemelha à base de cálculo do IPTU, mas não é de todo idêntica, ou seja, tem apenas um dos elementos que compõem a base de cálculo desse imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – a metragem do imóvel –

utilizada na definição do valor venal do imóvel, esta sim a base de cálculo do IPTU.

Esse é o entendimento consolidado pelo Supremo Tribunal Federal por meio da Súmula Vinculante nº 29, dispondo que não viola os dispositivos constitucional e legal acima citados a adoção, “no cálculo do valor da taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra” (BRASIL, 2010, [s.p.]).

Faça valer a pena

1. O artigo 3º do Código Tributário Nacional estabelece a definição de tributo dispondo que “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (BRASIL, 1966, [s. p.]). Para compreender as peculiaridades de cada espécie tributária e se elas são legitimamente instituídas, é primordial conhecer e saber identificar em cada tributo se as características legais dos tributos estão presentes.

A respeito de tributo, assinale a opção correta:

- a) Não é possível o pagamento de tributos com títulos da dívida mobiliária.
- b) Tributo deve ser criado por lei ou por qualquer norma que tenha força de lei.
- c) Pode o Chefe do Poder Executivo de um Município instituir um tributo por meio de um decreto.
- d) O Estado tem a liberdade para cobrar ou não os tributos por ele instituídos.
- e) A vontade do sujeito passivo é irrelevante na relação tributária.

2. O Estado de Minas Gerais criou, por meio de uma lei ordinária, um departamento de fiscalização de supermercados atacadistas e varejistas com objetivo de aferir permanentemente as condições sanitárias de tais estabelecimentos comerciais, estabelecendo um licenciamento específico e anual para o funcionamento de supermercados em seu território e instituindo uma taxa anual de R\$ 500,00 (quinhentos reais) a ser paga pelos proprietários dos estabelecimentos, relacionada a tal atividade estatal.

A respeito dessa situação hipotética, assinale a opção correta:

- a) Por se tratar de uma contraprestação a serviço público prestado, a taxa só será devida se o órgão de fiscalização criado pelo Estado de Minas Gerais efetivamente fizer visitas periódicas aos supermercados atacadistas e varejistas estabelecidos no território do Estado.

b) Trata-se de uma taxa cuja cobrança é inconstitucional, uma vez que o serviço público de fiscalização é um serviço indivisível, realizado no legítimo exercício do poder de polícia estatal, não sendo possível a sua utilização separadamente por cada um dos usuários, já que a vigilância sanitária é uma questão de saúde pública.

c) É inconstitucional a cobrança da taxa mediante um valor fixo para cada estabelecimento, devendo sempre ser variável conforme o tamanho do estabelecimento em respeito à capacidade contributiva do sujeito passivo do tributo.

d) Não há necessidade de se criar um órgão específico de fiscalização para que se estabeleça a taxa de serviço, uma vez que vigilância sanitária é exercício do poder de polícia do Estado, sendo inerente às atividades desempenhadas pelas autoridades de segurança pública.

e) A instituição do departamento de fiscalização de supermercados atacadistas e varejistas como órgão competente com funcionamento regular é suficiente para caracterizar o exercício efetivo do poder de polícia.

3. O Município do Rio de Janeiro cobra de seus cidadãos uma taxa por coleta de lixo urbano. O serviço de coleta do lixo é feito por uma empresa privada que foi contratada pela Administração Pública municipal. Essa taxa tem como base de cálculo a frente de cada imóvel medido em metros lineares, independentemente da metragem de cada imóvel. Contudo, após ação de inconstitucionalidade proposta por um partido político com representação no Congresso Nacional, esse tributo foi julgado inconstitucional.

Com base nas assertivas abaixo, marque aquela que demonstra o verdadeiro motivo pelo qual a taxa não pode ser cobrada:

a) A base de cálculo dessa taxa tem completa identidade com a base de cálculo do IPTU.

b) A base de cálculo não pode ser a prestação de um serviço público, mas tão somente para o exercício regular do poder de polícia.

c) Uma vez que o serviço público é prestado por uma empresa privada contratada pelo Poder Público não pode a contraprestação pelo serviço ser cobrada mediante taxa.

d) O serviço de coleta de lixo não pode ser remunerado mediante taxa por não ser um serviço específico e divisível, como exige a lei que sejam os serviços remunerados por taxas.

e) A base de cálculo da taxa não tem qualquer pertinência com o serviço público prestado ou posto à disposição do usuário, pois a frente do imóvel, medida em metros lineares não serve para basear a contraprestação pelo serviço de coleta de lixo.

Seção 1.3

Tratados e legislação tributária

Diálogo aberto

Olá, aluno! Você, nesse momento, se aventurará pelas normas que compõem a denominada Legislação Tributária, que é extremamente importante para o bom desempenho da sua profissão, já que, como você sabe, a nossa vida é permeada o tempo todo por essa legislação. Se você compra um tênis em uma loja do shopping você está diante da incidência da legislação tributária, da mesma forma quando pede uma certidão em uma repartição e tem que pagar uma taxa por isso, ou quando a empresa em que você trabalha tem que apurar e recolher o imposto de renda devido.

E nesse universo empresarial, o conhecimento da legislação tributária aplicada a determinada área de atuação é imprescindível para os profissionais da administração, economia e ciências contábeis. Por isso, imagine que você trabalha na Nemo Importadora e Distribuidora Ltda., uma empresa situada no estado da Bahia, que tem como atividade principal a importação de pescados variados de Portugal e faz a distribuição para uma grande rede de supermercados brasileiros. Um diretor dessa empresa toma conhecimento de que o estado da Bahia, por meio de Convênio, concedeu isenção na comercialização de peixes cujos criadouros estivessem situados no território da Bahia, entre esses peixes elencados na lei estava o salmão, peixe esse que era importado do Chile pela Nemo Importadora e Distribuidora Ltda. Esse diretor então, inconformado com o benefício concedido apenas aos salmões comercializados pelos criadouros baianos, percebeu que seu produto se tornaria pouco competitivo no mercado baiano, prejudicando as vendas dessa empresa. Então ele lhe questiona se haveria na legislação tributária alguma possibilidade de essa isenção ser estendida ao produto importado similar ao brasileiro. E se realmente um convênio é uma norma que pode tratar de matéria tributária, inclusive concedendo isenção.

Analise e responda ao questionamento do diretor, baseando-se nas normas que compõem a legislação tributária.

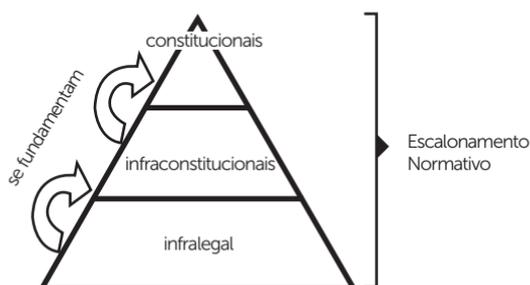
I Leis e legislação

A Constituição da República estabelece em seu art. 59 as espécies legislativas que são editadas mediante processo legislativo regular no exercício da função típica do Poder Legislativo, que é legislar. Entre essas espécies estão: emendas à Constituição; leis complementares; leis ordinárias; leis delegadas; medidas provisórias; decretos legislativos; resoluções.

Como veremos, todas essas espécies normativas, com suas devidas restrições e peculiaridades, são aplicadas ao Direito Tributário, porque são elaboradas pelos legítimos representantes do povo, sendo a criação de um tributo feito por processo legislativo regular a perfeita autorização popular para que se institua e exija o pagamento do tributo, ainda que somente do ponto de vista teórico.

Mas antes, para que você compreenda melhor essa estrutura normativa, é importante que você saiba que o ordenamento jurídico brasileiro pode ser representado por uma estrutura piramidal, na qual no topo encontramos a Constituição da República, como sendo a norma fundamental para a validade de todas as outras normas a serem editadas; logo abaixo, estão as espécies normativas referidas no art. 59 citado anteriormente, que são leis ou têm força de lei e são consideradas normas primárias, podendo inovar no ordenamento jurídico, criando direitos e obrigações. Por fim, na base dessa pirâmide, encontram-se os atos normativos, dotados de abstração e generalidade, mas que não são editados pelo Poder Legislativo, e sim pelas entidades administrativas com competência para editar tais atos.

Figura 1.1 | Pirâmide normativa



Fonte: <<http://direitocomjhessica.blogspot.com.br/2011/06/stf-acima-da-piramide-normativa.html>>. Acesso em: 26 set. 2017.

Para facilitar a sua compreensão, vamos a um exemplo prático relativo à matéria tributária. A Constituição da República, no art. 153, inciso III, confere à União a competência para, por meio de Lei, instituir o Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. O Código Tributário Nacional (CTN), enquanto lei materialmente complementar, estabelece regras sobre o fato gerador do Imposto de Renda, sobre a base de cálculo e os contribuintes desse imposto, sem, contudo, se aprofundar nos pormenores dessa tributação. Por esse motivo, foi editado um Decreto Presidencial – veja editado pelo Chefe do Poder Executivo Federal e não pelo Poder Legislativo – para explicitar e detalhar o conteúdo da lei a respeito do Imposto de Renda, sem, contudo, inovar a ordem jurídica, uma vez que deve observar o disposto na lei e na Constituição da República que lhe são hierarquicamente superiores.

Você pôde perceber então que a matéria tributária não é tratada apenas por leis em sentido estrito, ou seja, feitas por meio de um processo legislativo regular; a legislação tributária vai muito além, pois compreende toda e qualquer norma, com características de abstração e generalidade, que disponha sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes.

É nesse sentido que o CTN, em seu art. 96, dispõe que a legislação tributária compreende não somente as leis, mas também “os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (BRASIL, 1966, [s. p.]).

Mas lembre-se, essa enumeração proposta pelo CTN para tentar conceituar legislação tributária não é exaustiva. Podemos dizer, a partir da interpretação da norma posta no CTN, que todo ato normativo que verse sobre matéria tributária integra a denominada legislação tributária.

Agora que você já sabe que a legislação tributária tem caráter mais abrangente e que ela não é composta somente pelas leis em sentido estrito, ou seja, aquelas elaboradas e/ou aprovadas pelo Poder Legislativo, vamos analisar cada um dos atos normativos por ela abrangidos em conformidade com o art. 96 do CTN.

I.I As leis

A Constituição da República, em seu art. 150, I, veda que a União, os Estados, o Distrito Federal e Municípios exijam ou aumentem tributos sem lei que os estabeleçam. A lei a que se refere a Constituição nesse artigo é a lei em sentido estrito – lei complementar ou lei ordinária, como regra –, aquela que, para ter validade, precisa ser editada e aprovada mediante processo legislativo regular.

E essa exigência da legalidade estrita refere-se, no sentido da instituição do tributo, a definir os fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e contribuintes dos tributos.

I.II Medidas provisórias

É possível a utilização das medidas provisórias para dispor sobre matéria tributária, com as devidas ressalvas. E nesse sentido o Supremo Tribunal Federal (STF) manifestou-se entendendo ser o uso da medida provisória plenamente possível quando se trata de matéria tributária, desde que observados os requisitos constitucionais para a edição de medidas provisórias, quais sejam, relevância e urgência; isso porque, conforme a própria Constituição, a medida provisória tem força de lei, produzindo efeitos até o momento em que seja convertida em Lei – em sentido estrito – pelo Poder Legislativo.

Com a edição da emenda constitucional nº 32/2001, a Constituição Federal passou a prever que, ressalvados o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Operações Financeiras e os Impostos Extraordinários de Guerra, a medida provisória que implique majoração de impostos só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte ao que for convertida em lei.

Mas lembre-se de um fator muito importante, a medida provisória não pode dispor sobre matéria reservada pela constituição à Lei Complementar, ou seja, não pode definir fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes de impostos.



Refleta

É importante para você, enquanto profissional, que se atente ao fato de que essa restrição relativa à conversão da medida provisória em lei como requisito de eficácia só se aplica aos **impostos**. Nas demais espécies

tributárias, que você já conhece, deve ser observada a data da publicação da medida provisória e não a data de sua conversão em lei. Por exemplo, se a medida provisória majorar uma taxa, ela produzirá efeitos a partir da data de sua publicação e não da data em que o Poder Legislativo converter essa medida provisória em lei.

I.III Leis delegadas

A lei delegada é uma espécie legislativa em que, mediante requisição do Presidente da República, o Poder Legislativo delega a ele, Presidente da República, por meio de Resolução, a competência para editar lei, ficando ele vinculado ao instrumento de delegação, caso em que, se extrapolar os limites dessa delegação, o Poder Legislativo poderá retomar a competência que lhe pertence.

Nada impede que as leis delegadas sejam editadas para tratar de matéria tributária no ordenamento jurídico brasileiro.

I.IV Resoluções do Senado Federal

As resoluções podem ser editadas tanto pelo Congresso Nacional, quanto por cada de uma de suas casas, Câmara e Senado, no exercício de suas competências. Em matéria tributária, as resoluções mais importantes são as do Senado Federal, e a elas dedicaremos nosso estudo.

A Constituição da República permite que o Senado, por meio de Resolução, estabeleça alíquotas máximas e mínimas dos tributos. E nós podemos resumir assim o disposto na Constituição:

Quadro 1.1 | Alíquotas estabelecidas

IPVA	Alíquotas mínimas (Art. 155, § 6º, I).
ITCMD	Alíquotas máximas (Art. 155, § 1º, IV).
ICMS	Alíquotas internas dos Estados-Membros (fixação facultativa – Art. 155, § 2º, V, a e Art. 155, § 2º, V, b).
	Alíquotas interestaduais e de exportações (fixação obrigatória – Art. 155, § 2º, IV).

Fonte: elaborado pela autora.

II Tratados e convenções internacionais do Direito Tributário

Tratado internacional é “acordo bilateral ou multilateral de vontades manifestadas por Estados soberanos ou organismos internacionais, regularmente representados por órgãos competentes, destinando-se a produzir efeitos jurídicos” (ALEXANDRE, 2017, p. 270).

Para que um tratado internacional passe a integrar o ordenamento jurídico brasileiro, produzindo efeitos e obrigando toda a população, é necessário que ele – após assinado pelo Presidente da República junto aos organismos internacionais – seja levado à aprovação pelo Congresso Nacional mediante Decreto Legislativo, devendo, em ato contínuo, ser ratificado pelo Presidente da República que fará o depósito do respectivo instrumento e, ao final, para que produza efeitos e seja vigente no Brasil, o Presidente deve promulgá-lo mediante Decreto Presidencial. Somente após completado todo o procedimento constitucional é que, segundo o STF, o Tratado está pronto para produzir efeitos.



Pesquise mais

Para que você compreenda melhor o processo de aprovação dos tratados internacionais e a integração desses tratados ao ordenamento jurídico brasileiro, leia o artigo “A tramitação dos atos internacionais no Congresso Nacional”, do site da Câmara dos Deputados.

Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/a-camara/documentos-e-pesquisa/estudos-e-notas-tecnicas/copy_of_portas-abertas-1/Palestra9.pdf>. Acesso em: 30 set. 2017.

O CTN, em seu art. 98, dispõe que “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha” (BRASIL, 1966, [s. p.]). Em regra, tratados internacionais que dispõem sobre matéria tributária têm como principal finalidade evitar a bitributação por países distintos e também envidar esforços conjuntos para evitar a evasão fiscal.

Porém, quando fazemos a leitura do art. 98, podemos nos questionar: os tratados internacionais sobre matéria tributária prevalecem sobre a legislação interna brasileira? A resposta é sim! Entretanto, importa que você se lembre de que os tratados prevalecem em razão de sua especialidade, mas não têm o condão de revogar a

norma interna, apesar do disposto no CTN, é o que tem entendido os tribunais brasileiros.



Exemplificando

Vamos tomar aqui como exemplo um tratado bastante conhecido e que dispõe sobre matéria tributária, o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT). A respeito desse tratado, inclusive, já foram editadas súmulas do Superior Tribunal de Justiça (STJ), as súmulas 20 e 71 – esta última aplicável somente às importações que se realizassem até 30 de abril do ano de 1999.

O GATT prevê que o tratamento dado a um produto nacional, por exemplo, a concessão de uma isenção tributária por um certo período de tempo, deve ser estendido também ao produto similar importado.

III Normas complementares do Direito Tributário

O art. 100 do CTN dispõe sobre as normas complementares das leis, tratados internacionais em matéria tributária e os Decretos Presidenciais. E são essas: 1) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; 2) as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; 3) as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas; 4) os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Porém, antes de adentrarmos a análise de cada uma dessas normas complementares, é importante que você saiba a importância dos Decretos Presidenciais para o Direito Tributário. Os decretos editados pelo Presidente da República, na estrutura piramidal, pertencem à base da pirâmide, sendo um instrumento infralegal, ou seja, não é lei em sentido estrito e está, hierarquicamente, abaixo das leis, devendo ater-se apenas à fiel execução da lei, estando a ela diretamente vinculado, e a explicitar o seu conteúdo, detalhando-o.

III.I Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas

São normas, de conteúdo geral e abstrato, editadas no âmbito do Poder Executivo, por seus servidores, que têm como função precípua detalhar e explicar melhor a aplicação de uma determinada norma em

matéria tributária, que pode ser uma lei, como também um Decreto Presidencial, por exemplo.

Quando vemos uma Instrução Normativa editada pela Receita Federal do Brasil a respeito da forma de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física, estamos diante de um ato normativo expedido por autoridade administrativa, no caso, o Secretário da Receita Federal do Brasil.

III.II As decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa

Dizemos ser um órgão julgador singular quando a competência para julgamento é conferida por lei a uma autoridade julgadora; órgão julgador coletivo quando temos um colegiado para julgar, ou seja, na composição do órgão tem-se mais de um julgador. Tais órgãos proferem importantes decisões que impactam sobremaneira a vida dos contribuintes, como é o caso das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Em regra, essas decisões administrativas versam sobre casos concretos dos contribuintes, ou seja, sobre determinada situação relativa apenas a um determinado contribuinte, produzindo efeitos apenas em relação a ele, não atingindo os contribuintes em sua totalidade. Contudo, a lei pode conferir eficácia normativa a essas decisões, momento em que elas serão de observância obrigatória pela Administração para todos os casos futuros e para todos os contribuintes que se enquadrem naquela situação.

III.III As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas

O que se pretendeu ao inserir as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas no conceito de normas complementares à legislação tributária é garantir segurança jurídica aos contribuintes que vêm observando uma determinada interpretação da norma adotada pelo Fisco, de que, havendo alteração nessa interpretação, ela somente será aplicada a casos futuros, não podendo de modo algum retroagir para alcançar situações pretéritas.

III.IV Os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios

Os convênios em matéria tributária são acordos que os entes políticos – União, Estados, Distrito Federal e Municípios – estabelecem entre si como forma de cooperação para administração dos recursos tributários e fiscalização do recolhimento desses tributos; para estabelecer a extraterritorialidade de um determinado tributo, fazendo incidir a norma em território distinto do ente federado que a editou; ou ainda para uniformizar procedimentos fiscais.

IV Vigência e aplicação da legislação tributária no tempo e no espaço

Quando uma lei completa o seu processo de formação e já foi publicada, essa lei passa a existir juridicamente e já está apta a produzir seus efeitos – o que não significa dizer que ela já produz efeitos – e criar obrigação para os cidadãos, após o lapso temporal determinado pelo legislador, ela é uma lei vigente.

Em matéria tributária é comum que as produções dos efeitos de uma determinada norma sejam adiadas para o exercício financeiro seguinte, em razão do princípio constitucional da anterioridade que estudaremos em breve. Mas lembre-se: o que se adia é a eficácia da norma e não a sua vigência, pois a lei já está vigente, contudo, apesar de apta, ainda não produz efeitos.

A **vigência espacial** da norma tributária deve ser tomada pela regra que é a territorialidade, ou seja, a norma editada por um ente federado só é vigente no seu próprio território, não se estendendo, em regra, aos demais entes tributantes.

Contudo, essa regra comporta exceções, dando lugar à extraterritorialidade da norma tributária, conforme dispõe o art. 102 do CTN ao estabelecer que

a legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, **fora dos respectivos territórios**, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União. (BRASIL, 1966, [s. p.], grifo nosso)



Essa extraterritorialidade se dará por meio de convênios de cooperação entre os entes federados ou quando a lei federal ou o próprio CTN permitirem que determinada norma extrapole os limites territoriais do ente que a editou.

Já a vigência temporal da norma tributária pode ser verificada de imediato – quando não há definido na lei um período de tempo a ser aguardado (*vacatio legis*) – ou após o decorrer de um prazo determinado para que a lei possa vigor no ordenamento jurídico, por exemplo, a lei diz que essa lei somente passa a vigor após 180 dias da data de sua publicação.

Façamos aqui um quadro esquemático para que você saiba quando as normas tributárias entram em vigor (art. 103, CTN):

Quadro 1.2 | Sobre o período em que as normas tributárias entram em vigor

Atos normativos administrativos	Na data da sua publicação, salvo disposição em contrário.
Decisões de jurisdição administrativa	30 dias após a data da publicação, salvo disposição em contrário.
Convênios	Na data neles prevista.

Fonte: elaborado pela autora.

Quanto à aplicação da norma tributária, tem-se como regra a aplicação do princípio constitucional da irretroatividade tributária, que é reforçado pelo art. 105 do CTN ao dispor que “a legislação tributária **aplica-se imediatamente** aos fatos geradores futuros e aos pendentes” (BRASIL, 1966, [s. p.], grifo nosso), ou seja, a partir da edição e publicação da norma tributária, os fatos futuros serão por ela alcançados, mas ela não terá qualquer aplicação aos fatos pretéritos.

Contudo, é importante ressaltar que o próprio CTN, em seu art. 6º, permite que a norma **interpretativa** retroaja e alcance fatos ocorridos no passado. Essas normas interpretativas que podem retroagir são aquelas que na própria lei cria um instituto jurídico-tributário, o interpreta, sem que haja a necessidade de interpretação posterior pelo aplicador do direito. Mas lembre-se, uma norma pode até ser denominada pelo legislador como interpretativa, porém em sua essência, que é o que importa, ela é uma norma de caráter essencialmente normativo, ou seja, ela não traz interpretação de institutos, mas sim inova a ordem

jurídica estabelecendo novas regras; nesse caso, não pode a lei retroagir, sob pena de inconstitucionalidade.

Por fim, há que ressaltar que, em caso de normas tributárias que punem infrações dos contribuintes, quando a lei for mais benéfica a esse contribuinte, suprimindo, por exemplo, a penalidade, ela retroagirá; porém não será assim se o ato já estiver definitivamente julgado, é o que dispõe o art. 106 do CTN.



Assimile

Vamos lembrar um conceito importante?

A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes (Art. 96, CTN).

Portanto, caro aluno, você tem agora pleno conhecimento a respeito da legislação tributária, o que é e qual a sua função, e também como essas normas são aplicadas no tempo e no espaço, o que lhe será muito útil, inclusive, para no exercício de sua profissão verificar, por exemplo, se o tributo já pode ser cobrado após a edição de uma lei que aumenta as alíquotas desse tributo.

Sem medo de errar

O diretor da empresa Nemo Importadora e Distribuidora Ltda. questionou a respeito da existência de alguma norma tributária que pudesse estender uma isenção concedida mediante Convênio pelo Estado da Bahia a peixes, entre eles o salmão, que fossem comercializados por criadouros baianos ao salmão que essa empresa importava do Chile. Questionou também se um Convênio poderia conceder isenção, uma vez que não se trata de uma lei em sentido estrito.

Primeiramente é importante recordarmos que a legislação tributária vai muito além das leis em sentido estrito, pois ela compreende toda e qualquer norma, com características de abstração e generalidade,

que disponha sobre tributos e as relações jurídicas a eles pertinentes, e saber esse conceito vai ser muito útil para que você responda aos questionamentos desse diretor.

Pelo conceito de legislação já podemos responder ao diretor que sim, um convênio firmado pelos Estados Federados pode estabelecer uma isenção do imposto sobre a circulação de mercadoria, sendo inclusive esse o meio correto para que os Estados-membros concedam isenções, conforme o disposto no art. 150, § 6º da Constituição Federal que faz remissão ao art. 155, § 2º, XII, g da própria Constituição que assim dispõe: “XII - cabe à lei complementar: [...] g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados” (BRASIL, 1988, [s. p.]). Quando a alínea g menciona “deliberação dos Estados e do Distrito Federal”, ela faz referência aos denominados convênios do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) normas essas legítimas para conceder isenção de ICMS. Essa possibilidade é reforçada pelo art. 100, inciso IV do CTN, que dispõe sobre as normas complementares do Direito Tributário.

Quanto ao questionamento a respeito da extensão do benefício fiscal ao produto similar importado, você pode responder a ele que sim, é possível, uma vez que o Brasil é signatário do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), o qual prevê que o tratamento dado a um produto nacional, por exemplo, a concessão de uma isenção tributária por um certo período de tempo, deve ser estendido também ao produto similar importado. Tendo em conta que os tratados internacionais integram a legislação tributária e podem dispor sobre matéria tributária, a empresa Nemo Importadora e Distribuidora Ltda. poderia, inclusive, pleitear judicialmente a aplicação do tratado no Estado da Bahia, uma vez que a norma baiana, que lhe é posterior, se submete à ingerência do referido tratado internacional.

Avançando na prática

Instituição de tributos e legislação tributária

Descrição da situação-problema

Caro aluno, você está pronto para treinar um pouco mais o conhecimento que você adquiriu? Você já conhece toda a estrutura

da legislação tributária e sabe quais os instrumentos normativos aptos à instituição dos tributos. Sendo assim, avalie a seguinte situação: por meio do Decreto Presidencial nº 111, inovando a ordem jurídica, a União instituiu contribuição não cumulativa destinada ao fomento da seguridade social, utilizando-se de fato gerador e base de cálculo distintos daqueles dispostos na Constituição da República.

A referida lei foi publicada em 13 de março de 2017, tendo sido determinado o dia 1º de julho do mesmo ano como data do pagamento. Por considerar indevida a contribuição criada pela União, a empresa B Serviços de Engenharia Ltda. decidiu não realizar o pagamento, razão pela qual, em 7 de agosto de 2017, foi lavrado auto de infração para a sua cobrança. Você, como alguém experiente no conhecimento da legislação tributária aplicada ao caso, foi chamado pelo gerente da área financeira que lhe questionou: poderia essa contribuição para a Seguridade Social ser criada por decreto? Não se estaria diante de veemente ilegalidade dessa norma?

Resolução da situação-problema

Quando a União instituiu uma contribuição especial para a seguridade social ela afrontou diretamente o art. 150, I da Constituição da República, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, bem como o art. 99 do CTN que dispõe que “o conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei” (BRASIL, 1966, [s. p.]), ou seja, os Decretos Presidenciais não podem ser usados para inovar a ordem jurídico-tributária instituindo tributos, pois essa é uma prerrogativa das leis em sentido estrito, e o Decreto é um ato normativo editado pelo Chefe do Poder Executivo e não por um processo legislativo regular como é o caso das leis, que demonstram a vontade do povo por meio de seus representantes livremente escolhidos; também, o Decreto deve ser editado para dar fiel cumprimento à lei já existente, detalhando-a e explicitando melhor ao contribuinte o seu conteúdo.

Faça valer a pena

1. Tudo o que diz respeito à legislação tributária é de suma importância para os empreendedores e para profissionais como administradores, economistas, contadores e advogados. Isso porque a legislação tributária é um complexo de regras, repleto de detalhes e até mesmo de um vocabulário que grande parte das pessoas, e até mesmo dos profissionais, desconhece. Por esse motivo, é indicado ao profissional que procure conhecer as normas que regem a questão tributária e suas aplicações a fim de apoiar as atividades empresariais.

Sobre o tema legislação tributária, assinale a afirmativa correta:

- a) As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas são normas complementares de direito tributário. Caso essa norma seja declarada ilegal, não será infracional a conduta do contribuinte que observa essa norma, em razão do princípio da segurança jurídica e da boa-fé objetiva.
- b) É possível que a norma tributária interpretativa e a norma tributária mais benéfica sobre penalidades tributárias sejam aplicadas retroativamente, mesmo diante de ato amparado pela imutabilidade da coisa julgada.
- c) Os convênios firmados no âmbito do CONFAZ não são qualificados como normas complementares, por inovarem o ordenamento jurídico.
- d) A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes, mas não é integrada pelos Tratados e Convenções Internacionais.
- e) Os tratados e as convenções internacionais não são aptos nem a revogar nem a modificar a legislação tributária interna, podendo ser ou não observados pela que lhes sobrevenha.

2. A Legislação Tributária é composta pela Constituição Federal, pelas Emendas Constitucionais, Leis Complementares, Leis ordinárias, Medidas Provisórias, Decretos Legislativos e as demais normas complementares consoante dispõe o Código Tributário Nacional. Sendo assim, podemos dizer que é composta por normas primárias e secundárias, sendo que estas últimas – atos normativos e normas complementares – não devem contrariar as normas primárias, garantindo-lhes a fiel execução.

Sobre o tema legislação tributária, assinale a afirmativa correta:

- a) A norma tributária que deixa de definir um ato como infração ou que comine penalidade menos severa, em respeito ao princípio da irretroatividade da lei tributária, não poderá ser aplicada a fatos pretéritos.
- b) Os tratados e as convenções internacionais não revogam nem modificam a legislação tributária interna, mas devem ser observados pela que lhes sobrevenha.
- c) A legislação tributária não pode ser aplicada imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, em respeito à segurança jurídica do contribuinte.
- d) Os atos administrativos, normas complementares à legislação tributária, entram em vigor na data de sua publicação.
- e) Tratado internacional em matéria tributária não tem competência para estabelecer hipótese de isenção de tributos estaduais e municipais.

3. Os tributos, por exigência da Constituição da República, somente podem ser criados por lei, contudo, os decretos, convênios e outros dispositivos normativos são também uma importante fonte normativa para o Direito Tributário, pois podem regulamentar os aspectos secundários da relação tributária, como é o caso do lançamento e do cumprimento de obrigações acessórias.

Assinale a alternativa correta sobre a vigência e a aplicação da legislação tributária:

- a) A legislação tributária nunca poderá ser aplicada a ato ou fato pretérito.
- b) Poderá ser retroativa a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos da legislação que trate sobre a instituição ou a majoração de impostos sobre o patrimônio.
- c) Os Decretos Presidenciais, por serem emanados da autoridade máxima do Poder Executivo Federal, estão aptos a inovar a ordem jurídico-tributária.
- d) A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no país, e é aplicada sempre nos seus respectivos territórios, uma vez que a norma tributária obedece ao princípio da territorialidade da tributação.
- e) A lei que define novas hipóteses de incidência de impostos sobre o patrimônio ou a renda entra em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu a sua publicação.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF, **Diário Oficial da União**, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 9 nov. 2017.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaoconstituicao.htm>. Acesso em: 15 nov. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula 29**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>>. Acesso em: 17 nov. 2017.

CHAVES, Francisco Coutinho. **Planejamento tributário na prática: gestão tributária aplicada**. 1.ed. 2 reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

OLIVEIRA, Fernando Regis de. **Curso de direito financeiro**. 2. tir. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

Sistema tributário e legislação tributária

Convite ao estudo

Você já dedicou seus estudos aos aspectos tributários iniciais, conhecendo conceitos importantes que possibilitarão compreender o grande e complexo universo da legislação tributária. Agora, você está pronto para se enveredar pelo Sistema Tributário Nacional e conhecer suas características, peculiaridades e aplicações como constantes do texto constitucional. Você compreenderá o exercício da competência tributária, distribuída entre os entes federados pela Constituição, para que eles instituam os tributos por ela discriminados, tornando possível, por meio da arrecadação tributária, a consecução dos fins estatais. Uma vez conhecidas as competências tributárias de cada ente da Federação, você então conhecerá e compreenderá as formas de se limitar o exercício desse poder de tributar, o que é muito importante para profissionais como você – administradores, economistas e contadores –, uma vez que, muitas vezes, há, por parte dos entes públicos, um exercício arbitrário desse poder, o que leva a uma tributação ilegítima e que pode provocar ônus desnecessários à atividade empresarial. E por fim, ciente dessas limitações ao poder de tributar, você verá a administração fazendária em atuação, cumprindo o dever constitucional e legal que lhe é atribuído de arrecadar, fiscalizar e executar as leis tributárias.

Você está sendo preparado para se tornar um profissional diferenciado, que conhece as peculiaridades e complexidades do Sistema Tributário Nacional, e sabe como aplicar essas regras tributárias nas mais diferentes situações que envolvem, cotidianamente, as empresas e também os cidadãos brasileiros.

Agora, imagine que você trabalha na empresa Embalaper Embalagens Personalizadas Ltda., que produz embalagens diversas, porém personalizadas, diretamente para o consumidor final de seu produto. Essa empresa recolhe o Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) regularmente para o Município Alfa, cumprindo devidamente suas obrigações tributárias principais e acessórias. Ocorre que, em 2017, essa empresa foi notificada pelo Estado Beta para efetuar o pagamento, com as devidas penalidades, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços (ICMS) e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação – que entendia ser devido àquele estado. O sócio-gerente da empresa procura você, sem entender direito o ocorrido, e questiona a respeito da cobrança feita pelo estado, uma vez que a empresa está em dia com todas as suas obrigações tributárias em relação ao ISSQN, o qual sempre pagou para o Município Alfa, onde seu estabelecimento está localizado. Diante dessa situação, conhecendo o sistema tributário nacional e a distribuição constitucional de competências tributárias, estaria correta a cobrança de ICMS pelo Estado Beta? Não se estaria diante da vedada bitributação?

Seção 2.1

Competência tributária

Diálogo aberto

Olá, aluno. Agora que você já conhece os aspectos iniciais do Direito Tributário, está apto a conhecer o Sistema Tributário Nacional, partindo, inicialmente, da repartição constitucional de competências tributárias, na qual verá quem é o ente federado que detém o poder de instituir e majorar, por meio de lei, as espécies tributárias que você já conhece. Por isso, imagine que você trabalha na empresa Embalaper Embalagens Personalizadas Ltda, que produz embalagens diversas, porém personalizadas, diretamente para o consumidor final de seu produto. Essa empresa recolhe o ISSQN regularmente para o Município Alfa, cumprindo devidamente suas obrigações tributárias principais e acessórias. Ocorre que, em 2017, essa empresa foi notificada pelo Estado Beta para efetuar o pagamento, com as devidas penalidades, do ICMS que entendia ser devido àquele Estado. O sócio-administrador da empresa lhe procura, sem entender direito o ocorrido, e lhe questiona a respeito da cobrança feita pelo Estado, uma vez que a empresa está em dia com todas as suas obrigações tributárias em relação ao ISSQN que sempre pagou para o Município Alfa, onde seu estabelecimento está localizado. Diante dessa situação, conhecendo o sistema tributário nacional e a distribuição constitucional de competências tributárias, estaria correta a cobrança de ICMS pelo Estado Beta? Não se estaria diante da vedada bitributação?

Responda ao questionamento que o sócio-administrador lhe fizera utilizando-se dos conceitos de bitributação e *bis in idem*, bem como da leitura complementar constante do Pesquise mais.

Não pode faltar

Você agora já conhece melhor o universo do Direito Tributário, inclusive os tributos e suas espécies, e sabe também que os tributos são criados mediante lei e que a arrecadação e a fiscalização tributária estão respaldadas pela legislação tributária em toda a sua amplitude.

Porém, você pode, nesse momento, estar se perguntando: mas, afinal, quem pode instituir cada um desses tributos? Será que todos os entes federados podem instituir e majorar toda espécie de tributos?

A resposta para esse questionamento é negativa, e o é em razão da distribuição constitucional de competências tributárias, na qual cada ente federado – União, estados, Distrito Federal e municípios – recebe o poder para instituir e majorar os tributos a eles reservados pela Constituição por meio de lei.

A Constituição da República de 1988 distribuiu a competência para instituir e majorar tributos aos entes federados como se apercebe dos artigos 153 – impostos da União –, 155 – impostos dos estados e Distrito Federal – e 156 – impostos dos municípios.

Mas antes de adentrarmos as peculiaridades da competência tributária, é necessário que você entenda a diferença entre a competência para legislar em matéria tributária e a competência tributária propriamente dita.

A competência para legislar em matéria tributária é o poder dado, concorrentemente, nos termos do art. 24, da Constituição, à União, aos estados e ao Distrito Federal – uma vez que os Municípios não possuem competência concorrente, mas apenas competência suplementar nos termos do art. 30 da CR/88 – para editar leis que disponham sobre a tributação e as relações jurídicas advindas desse fenômeno, suas peculiaridades e aplicações.

Já a competência tributária, propriamente dita, é o poder constitucionalmente dado aos entes federados para editar leis que instituem, que criem tributos.

Para que você melhor visualize essa diferença, podemos assim exemplificar: a União, que no exercício da competência concorrente para legislar sobre Direito Tributário tem o poder de editar normas gerais sobre um determinado tributo, editou a Lei Complementar nº 87, de 1996, dispondo a respeito do imposto sobre a circulação de mercadorias (ICMS), a denominada Lei Kandir. Porém, não é da competência tributária da União instituir e majorar o ICMS, uma vez que a Constituição concedeu essa competência aos estados e ao Distrito Federal, devendo cada estado instituir o ICMS em seu território.

Ainda sobre a competência para legislar sobre Direito Tributário, faz-se necessário reforçarmos aqui alguns aspectos, entre os quais

a competência da União para editar normas gerais e a competência plena dos estados e do Distrito Federal para legislar sobre a matéria enquanto não for editada a norma geral da União.

A União, conforme o §1º, do art. 24, da Constituição, exerce a sua competência legislativa concorrente limitada à edição de normas gerais, que são de observância obrigatória para todos os demais entes federados – estados, Distrito Federal e municípios. Já os estados e o Distrito Federal, nos termos do §2º do mesmo art. 24, exerceram a competência suplementar.

Quando inexistir norma geral editada pela União, dispõe o §3º, do art. 24, que “os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades” (BRASIL, 1988, [s. p.]), ou seja, editarão a norma sobre Direito Tributário e a observarão de forma plena até que sobrevenha a Lei Federal. Quando isso acontecer, dispõe o §4º do art. 24, e for editada a norma geral pela União, a lei estadual ficará suspensa – observe que é suspensão, e não revogação da norma estadual – naquilo que for contrária à Lei Federal.

Agora que você já sabe a diferença entre a competência legislativa em matéria tributária, já podemos nos aprofundar no estudo da competência tributária propriamente dita.

A competência tributária restou definida pela Constituição da República, como aqui já mencionamos; contudo, é importante que você se lembre de que a Constituição não institui tributos, ela apenas permite que os entes políticos façam isso por meio de leis próprias – federais, estaduais, distritais e municipais. Por isso, podemos afirmar com convicção que a competência tributária é a prerrogativa que os entes federados têm para editar leis que instituam tributos, e cada ente decide sobre o exercício desse poder que a Constituição lhes concedeu.

Quanto ao exercício dessa competência tributária, que é uma faculdade do ente federado, é importante destacarmos aqui a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), a qual afirma, em seu art. 11, que são requisitos essenciais da responsabilidade na gestão fiscal a instituição, previsão e efetiva arrecadação de todos os tributos da competência constitucional do ente da Federação, o que a princípio pode parecer que o ente federado tem o dever de instituir tributos. Mas, na realidade, o que pretende a LRF ao colocar o exercício da competência tributária como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal - da

mesma forma como faz quando veda a realização de transferências voluntárias para o ente que não exerça sua competência tributária no que se refere aos impostos – é incentivar os entes federados a instituírem tributos para a realização das finalidades precípuas do Estado, que, como você já aprendeu, são uma fonte necessária à realização das atividades estatais.

Você pode agora estar se perguntando: seria possível delegar essa competência tributária a outro ente federado?

A resposta é negativa. Dispõe o art. 7º, do Código Tributário Nacional (CTN), que



a competência tributária é INDELEGÁVEL, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra. (BRASIL, 1966, [s. p.], grifo nosso)

Nesse sentido, temos que a competência tributária não se delega, mas a capacidade tributária, essa sim é delegável. A capacidade tributária, segundo a doutrina, é a parcela administrativa da competência, ou seja, no exercício da competência tributária, o ente federado pode não só instituir o tributo mas também arrecadar e fiscalizar o cumprimento da norma tributária pelo sujeito passivo do tributo; essas últimas funções são a parcela administrativa da competência tributária e, como dispõe o parágrafo único do art. 7º, pode ser delegada.

Vamos a um exemplo: a Constituição da República, em seu art. 153, §4º, permite que a União delegue aos municípios, que assim optarem, a capacidade tributária do Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), sendo-lhes concedido, pelo art. 158, II, o direito de, assim procedendo, permanecerem com a totalidade do ITR por eles arrecadado.

E lembre-se: por se tratar da delegação de um ato facultativo do ente que detém a competência, essa delegação pode ser revogada a qualquer tempo, como dispõe o §2º, do art. 7º, do CTN, “a atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido” (BRASIL, 1966, [s. p.]).



Vamos lembrar alguns conceitos importantes?

Competência tributária é o poder atribuído aos entes federados para editar leis que instituem tributos.

Já capacidade tributária é a parcela administrativa da competência tributária, consistindo na arrecadação, fiscalização e execução de leis tributárias.

A competência tributária é indelegável, mas a capacidade tributária, pode ser delegada por um ente a outro.

A competência tributária está repartida pela Constituição consoante a natureza do tributo, ou seja, se ele é um tributo vinculado ou não vinculado a uma atividade estatal específica.

Os impostos, que são tributos não vinculados por excelência, foram distribuídos a cada ente federado de forma taxativa, ou seja, cada ente só pode instituir o imposto que está, conforme a Constituição, no âmbito de sua competência. Por exemplo, municípios não podem instituir impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza, porque esse imposto foi inserido no âmbito de competência da União, e não dos municípios; da mesma forma que estados não podem instituir novos impostos além daqueles que a Constituição lhes reservou, uma vez que a denominada competência residual, ou seja, capacidade de criar novos tributos não previstos originalmente em seu texto – para a União, e não para estados, Distrito Federal ou municípios.

Vejamos, então quais os impostos que estão na competência de cada um dos entes federados, sobre os quais dedicaremos o nosso estudo em momento oportuno.

Quadro 2.1 | Distribuição constitucional das competências tributárias

UNIÃO	ESTADOS/DF	MUNICÍPIOS/DF
Importação de produtos estrangeiros (II).	Transmissão causa <i>mortis</i> e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD).	Propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE).	Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).	Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI).
Renda e proventos de qualquer natureza (IRPF e IRPJ).	Propriedade de veículos automotores (IPVA).	Serviços de qualquer natureza (ISSQN).
Produtos industrializados (IPI).		
Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).		
Propriedade territorial rural (ITR).		
Grandes fortunas (IGF).		

Fonte: elaborado pela autora.

Já com relação aos tributos vinculados a uma atividade estatal, como é o caso das taxas e contribuições de melhoria, a competência tributária dos entes federados é comum, e não privativa, como o é no caso dos impostos. A cobrança da taxa se dará por aquele ente federado que prestar o serviço público específico e divisível, ou que exercer o poder de polícia; já no caso da contribuição de melhoria, cobra o tributo o ente que realizar a obra pública que promova a valorização do imóvel do sujeito passivo.

Para finalizarmos o nosso estudo sobre a competência tributária dos entes federados, é necessário analisarmos duas situações distintas, com reflexos bastante distintos, mas que são frequentes no dia a dia da população brasileira e, principalmente, das empresas brasileiras; por isso é tão importante que você saiba a diferença entre os institutos da bitributação e do *bis in idem* tributário.

Quando a mesma situação jurídica é definida em lei como fato gerador de mais de uma incidência tributária, está-se diante dos fenômenos da bitributação do *bis in idem*.

O *bis in idem* – que é legítimo e permitido, uma vez que não há uma vedação expressa e genérica a ele no texto constitucional – ocorre quando o mesmo ente federado, dotado de competência tributária para tanto, edita leis distintas em que se exigem tributos decorrentes de um mesmo fato gerador.



Exemplificando

Tome-se como exemplo de *bis in idem* no exercício da competência da União um imposto e uma contribuição para a seguridade social – o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. O fato gerador de ambos os tributos é o fato de auferir lucro em um determinado período. Ainda que possa parecer ilegítimo, não o é, uma vez que a Constituição não veda que as contribuições sociais tenham fato gerador de tributos já existentes.

O que não pode ocorrer é a bitributação, essa sim vedada pela Constituição, uma vez que, nessas circunstâncias, tem-se mais de um ente tributante exigindo do mesmo sujeito passivo um tributo decorrente de um mesmo fato gerador.

Um exemplo dessa bitributação está na interminável divergência entre municípios na cobrança do ISSQN, entendendo-se cada um desses entes federados dotados de competência para cobrar o tributo do mesmo sujeito passivo em decorrência de um mesmo serviço prestado, ora porque entendem ser competente o município do estabelecimento prestador, ora o município onde o serviço foi prestado.

Nesses casos, não há um verdadeiro conflito de competências, esse conflito é meramente aparente e, por esse motivo, a bitributação é também ilegítima, indo de encontro à vedação constitucional.

Da mesma forma, haverá essa bitributação se for instituída uma taxa que tenha identidade total com a base de cálculo ou com o fato gerador de um imposto já existente. O parágrafo único do art. 77, do CTN, veda, inclusive, essa possibilidade ao dispor “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas” (BRASIL, 1966, [s. p.]).



Refleta

Refleta sobre esta situação: a instituição e cobrança do PIS e da COFINS que têm identidade de fato gerador, uma vez que em ambas as contribuições haverá incidência do tributo sobre a receita ou faturamento. Estaria o contribuinte diante de uma situação de bitributação ou *bis in idem*?

Mas é importante ressaltar que existem situações em que a bitributação, por permissivo constitucional, é legítima.

Uma delas diz respeito aos denominados impostos extraordinários de guerra, de competência da União, e que podem estar ou não compreendidos em sua competência tributária (art. 154, II, CF), ou seja, no caso de iminência ou de efetiva guerra externa, pode a União instituir impostos que tenham o mesmo fato gerador de impostos estaduais, como a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Outra situação diz respeito aos casos de tributação incidente sobre a renda envolvendo países distintos. Pode haver a tributação sobre a renda por mais de um país quando, por exemplo, o indivíduo reside no Brasil, mas está contratado por uma empresa estabelecida em território argentino.

Em razão dessa possibilidade, que é legítima, é que os países têm firmado tratados internacionais entre si com o objetivo de evitar essa bitributação que tanto onera o contribuinte, determinando, por meio desses instrumentos, qual país terá competência para tributar a renda.



Pesquise mais

A respeito da bitributação, leia estes dois artigos científicos: um deles tratando sobre a "Bitributação e o embate entre Estados e Municípios na industrialização por encomenda":

Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/bitributa%C3%A7%C3%A3o-e-o-embate-entre-estados-e-munic%C3%ADpios-na-industrializa%C3%A7%C3%A3o-por-encomenda>>. Acesso em: 11 de out. 2017.

E outro sobre a "Bitributação internacional: as medidas internas e internacionais para evitá-la ou diminuí-la":

Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,bitributacao-internacional-as-medidas-internas-e-internacionais-para-evita-la-ou-diminui-la,51576.html>>. Acesso em: 11 out. 2017.

Então é isso, caro aluno. Agora você está pronto para conhecer as limitações a esse poder de tributar concedido aos entes federados pela Constituição da República.

Sem medo de errar

Primeiramente, é importante definirmos o que seja a bitributação para verificarmos se estamos diante de uma situação de ilegítima tributação sobre um mesmo fato gerador ou se estamos diante de um *bis in idem* que não encontra vedação constitucional.

A bitributação ocorre quando mais de um ente tributante exige do mesmo sujeito passivo um tributo decorrente de um mesmo fato gerador.

No caso em análise, temos mais de um ente tributante, o Município Alfa e o Estado Beta, cobrando de um mesmo sujeito passivo – a empresa Embalaper Embalagens Personalizadas Ltda. – tributo (no caso ICMS e ISSQN) sobre um mesmo fato gerador, qual seja, a produção de embalagens personalizadas por encomenda.

Sendo assim, você pode afirmar que sim, está havendo bitributação e que, de acordo com a Constituição Federal, apesar de rotineira, é prática vedada aos entes federados.

Especificamente nesse caso, tem-se que a tributação de embalagens sob encomenda, no entendimento do Superior Tribunal de Justiça esposado na Súmula de nº 156, está sujeita ao ISSQN, uma vez que se destina diretamente ao consumidor final, não fazendo parte de cadeia de produção em que se teria a circulação de mercadorias, caso em que seria devido o ICMS. Por esse motivo, não encontra respaldo legal o Estado Beta para autuar a referida empresa a respeito do não pagamento de ICMS, uma vez que essa empresa não é contribuinte desse imposto.

Por fim, para aprofundar o seu conhecimento a esse respeito, é importante destacar que o Supremo Tribunal Federal entendeu que incide o ICMS sobre a fabricação de embalagem quando esta é destinada ao armazenamento de mercadorias em operações nitidamente industriais ou comerciais.

A bitributação e interminável controvérsia sobre o ISSQN

Descrição da situação-problema

A empresa Fofis Consultoria de Moda Infantil Ltda. está estabelecida no Município Patatá, mas presta serviço de consultoria de moda infantil nos mais diversos municípios do Estado Gama. No ano de 2017, várias mães do Município de Patati contrataram a Fofis Consultoria de Moda Infantil Ltda. para prestar consultoria a elas no território daquele município. A referida empresa não havia efetuado o recolhimento do ISSQN devido ao Município de Patatá, onde se encontra estabelecida. Por esse motivo, foi autuada por esse município para o pagamento do ISSQN devido, com as devidas penalidades aplicadas. Ocorre que, ao mesmo tempo, a empresa foi surpreendida com uma autuação do Município de Patati, local onde prestou o serviço de consultoria. Nesse sentido, responda: haveria, nesse caso, uma situação de bitributação ou seria um *bis in idem*? Qual a medida judicial cabível para que essa empresa pudesse se livrar da cobrança realizada pelos dois municípios?

Resolução da situação-problema

Nesse caso, em que dois municípios distintos se entendem competentes para tributar um mesmo fato gerador, que é a prestação de serviço de consultoria pela empresa Fofis Consultoria de Moda Infantil Ltda., temos um caso de bitributação ilegítima, não podendo ambos os municípios tributar o mesmo fato gerador.

De acordo com o art. 3º, da Lei Complementar nº 116, de 2003, “o serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV” (BRASIL, 2003, [s. p.]), quando o imposto será devido no local determinado por essa lei.

No caso em análise, a prestação dos serviços de consultoria não se enquadra em nenhuma das exceções previstas pelo art. 3º da LC 116/03, sendo, portanto, devido o ISSQN ao Município de Patatá.

A medida judicial cabível, nesse caso, seria a consignação em pagamento, conforme estabelece o art. 164: “a importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos

casos: [...] III - de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador” (BRASIL, 1966, [s. p.]); caso em que o contribuinte, ao consignar o maior valor cobrado, fica livre da cobrança e da imposição das penalidades, cabendo ao Judiciário decidir qual dos entes tributantes tem direito a levantar o valor consignado.

Faça valer a pena

1. O exercício da competência tributária diz respeito à instituição de tributos, arrecadação, fiscalização e execução das leis tributárias. A competência tributária, segundo dispõe o CTN, é indelegável, porém a capacidade tributária, que é a parcela administrativa da competência tributária, essa sim pode ser delegada por quem detém a competência.

Em referência à delegação de competência tributária, assinale a alternativa CORRETA.

- a) Uma vez delegada a capacidade tributária, não pode o ente que a delegou revogar o ato de delegação, tendo em conta que o exercício dessa parcela administrativa da competência trouxe custos para o ente delegado que agora necessita definitivamente da parcela do tributo que lhe é destinada.
- b) Para que o ente competente delegue a capacidade tributária, é necessário que ele o faça por ocasião da produção da lei orçamentária anual, período esse definido em lei como momento único para a delegação.
- c) Da mesma forma que as funções de fiscalizar e arrecadar dos tributos podem ser delegadas, também pode ser delegada a edição de normas para definição dos tributos que serão arrecadados.
- d) Somente a prerrogativa de produção de normas tributárias pode ser delegada de um ente federado para outro.
- e) As prerrogativas de fiscalizar e de arrecadar os tributos, uma vez que dizem respeito ao exercício da capacidade tributária ativa, podem ser delegadas.

2. A competência tributária é o poder concedido à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios para editar leis que instituem ou majoram tributos. O exercício dessa competência é de suma importância para que se concretize o interesse público e se realizem as atividades precípuas do Estado, uma vez que a arrecadação tributária oferece recursos aos cofres públicos. Tamanha a importância que a Lei de Responsabilidade Fiscal

incentiva os entes federados a exercerem cada qual a sua competência como requisito essencial da responsabilidade na gestão fiscal, inclusive vedando o recebimento de transferências voluntárias de outros entes caso não exercitem esse poder que lhes foi conferido pela Constituição.

Com relação à competência tributária, assinale a única alternativa correta.

a) A competência tributária é indelegável. Desta forma, não é possível que uma pessoa jurídica de direito público confira à outra a execução das leis, atos ou decisões administrativas em matéria tributária.

b) Os municípios têm competência legislativa em matéria tributária para editar normas gerais de direito tributário em seu território. Quanto às normas de interesse local, têm competência concorrente com estados e Distrito Federal, conforme a Constituição.

c) A competência tributária dos estados está limitada à lei complementar federal, não podendo, em hipótese alguma, exercer competência legislativa plena em matéria tributária, por vedação constitucional expressa.

d) A competência tributária é parcela do poder de tributar conferida pela Constituição aos entes federados. Tendo em conta que os territórios federais são também entes políticos, a Constituição, expressamente, concede a eles o poder para instituir tributos municipais em sua localidade.

e) No exercício da competência legislativa em matéria tributária, a União tem competência para editar normas gerais a serem observadas pelos estados, Distrito Federal e municípios. Enquanto a União não editar essas normas gerais, os estados e o DF podem exercer competência legislativa plena.

3. A bitributação ocorre quando mais de um ente tributante exige do mesmo sujeito passivo um tributo decorrente de um mesmo fato gerador. Já o *bis in idem* ocorre quando o mesmo ente federado, dotado de competência tributária para tanto, edita leis distintas em que se exigem tributos decorrentes de um mesmo fato gerador.

A Constituição Federal veda expressamente a bitributação e o *bis in idem*. Sobre este tema, assinale a afirmação correta.

a) O CTN não veda a incidência sobre um mesmo fato gerador de tributos que sejam de natureza distinta, como é o caso dos impostos e das taxas, uma vez que o primeiro é um tributo não vinculado, e o segundo está vinculado a uma atividade estatal.

b) Não existe na Constituição e na legislação tributária outra vedação à bitributação que não seja relativa às taxas.

- c) A vedação constitucional à bitributação não alcança os impostos residuais, de competência da União, que podem ter tanto base de cálculo quanto fato gerador de impostos já existentes.
- d) A vedação constitucional à bitributação alcança também os denominados impostos extraordinários, que não poderão ter base de cálculo ou fato gerador próprio de impostos já discriminados no texto constitucional.
- e) Em regra, a vedação constitucional à bitributação não alcança as contribuições sociais, que podem ter mesmo fato gerador de imposto, tendo em conta a destinação obrigatória do produto da arrecadação, distinguindo-as materialmente dos impostos.

Seção 2.2

Limitações tributárias

Diálogo aberto

Olá, aluno. Agora que você já conhece a distribuição constitucional das competências tributárias e sabe sobre quais espécies tributárias cada ente federado pode exercer o seu poder de tributar, você precisa compreender um dos pontos-chave da tributação – que, inclusive, devem ser conhecidos por todos os profissionais dos ramos da Administração, Economia e Ciências Contábeis –, as denominadas Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. A Constituição da República estabelece princípios limitadores e norteadores da tributação que devem ser observados pelos entes tributantes, pois se assim não forem, as leis por eles editadas estarão eivadas de inconstitucionalidade. Da mesma forma, como limitação constitucional ao poder de tributar, a Constituição estabelece algumas imunidades tributárias, caso em que os entes tributantes ficam impedidos de tributar aqueles que gozam dessas imunidades.

Tendo em conta as limitações constitucionais ao poder de tributar, imagine que você preste serviços à empresa que tem uma rede de estacionamentos espalhados pelo país, a Estacione Bem Ltda., e que essa empresa tenha um de seus estacionamentos sediado em um imóvel alugado. Esse imóvel pertence e está anexo a uma grande igreja, que aplica, conforme suas demonstrações contábeis, toda a receita dos aluguéis nas suas finalidades essenciais. Tendo em conta que a igreja proprietária do imóvel goza de imunidade constitucional, ela nunca pagou o IPTU devido ao Município Alfa, onde o imóvel urbano está situado. Passado algum tempo, o município autuou a igreja, cobrando o IPTU devido nos cinco últimos anos, alegando que, ao alugar o imóvel a terceiros, a igreja deixaria de gozar da imunidade constitucional, legitimando assim a exigência do IPTU devido. Com receio de ter que pagar à igreja o IPTU de todo aquele período em que o imóvel já estava alugado, o representante legal

da Estacione Bem Ltda. faz os seguintes questionamentos, seria devido o IPTU pela igreja ao Município Alfa? Estaria mesmo afastada a imunidade constitucional no presente caso?

Responda a essa situação-problema utilizando-se dos conceitos de imunidade tributária dos templos de qualquer culto.

Não pode faltar

Caro aluno, agora que você conhece a distribuição das competências tributárias feitas conforme o disposto na Constituição da República e sabe que cada ente federado tem, na sua esfera de poder, a possibilidade de instituir tributos e também de majorá-los conforme suas necessidades arrecadatórias, você pode estar se questionando se não existe uma limitação ao exercício desse poder de tributar. Poderia o ente tributante instituir tributos da forma como quisesse? Poderia esse mesmo ente exigir o pagamento dos tributos no tempo que entendesse melhor? Estaria mesmo o contribuinte à mercê desse poder de tributar?

A resposta para os seus questionamentos é não! E o legislador constituinte originário pensou como você, e por isso trouxe, no texto constitucional, as denominadas limitações ao poder de tributar, que você passa a estudar agora. Essas limitações estão dispostas na Constituição na forma de princípios e também de imunidades tributárias; sendo tais limitações uma cláusula pétrea destinada à proteção dos direitos fundamentais do contribuinte, não podendo ser objeto de emenda constitucional nem tendente a abolir tais direitos, apesar de poderem ser ampliadas em prol do contribuinte. Contudo, saiba que essas limitações dispostas no art. 150 da Constituição fazem parte de um rol exemplificativo, uma vez que o próprio artigo estatui que a existência delas não prejudica outras que sejam asseguradas aos contribuintes.

Vamos conhecê-las? Começemos pelos princípios limitadores do poder de tributar, e depois, vejamos as imunidades tributárias.

1) Princípio da legalidade tributária

O art. 150, I, da CF, dispõe que "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei

que o estabeleça” (BRASIL, 1988, [s. p.]). Isso quer dizer que o tributo só poder ser criado, majorado e cobrado mediante a elaboração de uma lei ordinária – caso em que pode ser editada a Medida Provisória, como você já estudou – ou uma lei complementar, para os tributos que a exijam conforme estabelece a Constituição.

O art. 97, do Código Tributário Nacional (CTN), também elenca o rol de matérias tributárias submetidas à reserva legal, nos seguintes termos:



Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. (BRASIL, 1966, [s. p.])

Ainda sobre o princípio da legalidade, é preciso que você saiba que algumas matérias foram excepcionadas pela Constituição, podendo ser estabelecidas mediante atos normativos infralegais, como você aprendeu ao estudar a legislação tributária. Confira, a seguir, quais são elas.

a) Atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo (art. 97, § 2º, do CTN)

Em muitos tributos, o valor estipulado como base de cálculo é corroído pelo fenômeno da inflação, havendo, assim, a necessidade de que sejam ajustados para impedir que, artificialmente, a base de cálculo seja diminuída, e isso pode ser feito por decreto do Poder Executivo. Porém, há limitação aos entes federados para que seja feita essa atualização, a fim de que não se configure majoração indireta dos tributos; os entes devem respeitar os índices oficiais de correção monetária. Nesse sentido, temos como exemplo a Súmula 160, do STJ, que assim dispõe: “é defeso, ao Município, atualizar o

IPTU, mediante decreto, em percentual superior ao índice oficial de correção monetária” (BRASIL, 2010, [s.p.]

b) Fixação do prazo para recolhimento dos tributos (Jurisprudência do STF, RE 172.394/SP; RE 195.218/MG)

O STF entende que o prazo para pagamento de tributo pode ser definido mediante decreto do Poder Executivo, uma vez que não se encontra entre as matérias submetidas à reserva legal pelo art. 97 do CTN, bem como a alteração desse prazo não configura aumento indireto do tributo, não tendo que se submeter à legalidade estrita.

c) Alteração das alíquotas dos Impostos de Importação e Exportação, IOF, IPI, CIDE-combustíveis e ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis.

A Constituição permite que as alíquotas desses impostos possam ser majoradas por ato normativo do Poder Executivo, por exemplo, Decretos Presidenciais e Resoluções da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX).

Já quanto à CIDE-combustíveis, o Poder Executivo pode reduzir e restabelecer as alíquotas o que, geralmente, é feito por decreto. Veja que, aqui, não se fala em majoração, mas sim em restabelecimento da alíquota, devendo assim ser entendido que a majoração das alíquotas de CIDE-combustíveis só pode se dar por meio de lei em sentido estrito.

Por fim, quanto ao ICMS-monofásico incidente sobre combustíveis, a Constituição permite que os estados e o Distrito Federal, mediante convênio no CONFAZ, definam as alíquotas desse tributo, seja para reduzir ou para aumentá-las.

2) Princípio da isonomia e da capacidade contributiva

O princípio da isonomia, seja em âmbito tributário ou em qualquer outro ramo do direito, deve ser buscado em sua materialidade, ou seja, deve ser buscada uma igualdade material, real e efetiva entre os indivíduos, sendo tratados de forma igual aqueles que se encontrem em situação equivalente e de maneira desigual aqueles que se encontrem em situação de desigualdade, porém na medida dessa desigualdade.

Assim é que temos, por exemplo, a tributação do Imposto de Renda da Pessoa Física de forma escalonada, para que pessoas que

estão em situação de desigualdade sejam tratadas de forma desigual, mas para alcançar e proporcionar um verdadeiro tratamento igualitário entre elas.

Para tornar concreta essa igualdade entre os contribuintes, consoante dispõe o art. 150, II, da CF, é que a Constituição estabelece no art. 145, § 1º, o denominado princípio da capacidade contributiva:



Sempre que possível, **os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 1988, [s. p.], grifo nosso)

Isso quer dizer que aquele contribuinte que tem mais condições de contribuir com seus recursos para os cofres públicos deve fazê-lo em maior proporção do que aquele que tem menos recursos disponíveis, como acima exemplificado com o Imposto de Renda da Pessoa Física.

E lembre-se: apesar de a Constituição estabelecer que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, o STF entende que sua aplicação se dê a todas as espécies tributárias.

3) Princípio da não surpresa

Duas são as vertentes do princípio da não surpresa: o Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária e o Princípio da Anterioridade Tributária – exercício financeiro seguinte e nonagesimal.

a) Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária

Você já visualizou a aplicação desse princípio tão importante quando estudou a aplicação da lei tributária, mas vamos relembrá-lo.

O art. 150, III, da CF, dispõe que:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado. (BRASIL, 1988, [s. p.], grifo nosso)

Mas lembre-se: as leis expressamente interpretativas e as que versam sobre infrações e que sejam mais benéficas para o contribuinte infrator terão efeitos retroativos, alcançando situações pretéritas.

b) Princípio da Anterioridade do Exercício Financeiro

Dispõe assim o art. 150, III, b, da CF:

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. (BRASIL, 1988, [s. p.])

Ou seja, o ente que instituir ou majorar o tributo só pode exigilo do contribuinte no exercício financeiro seguinte à data de publicação da lei, momento esse em que a lei produzirá efeitos em relação a esses contribuintes. Assim, se um tributo como o ICMS tiver suas alíquotas majoradas em 01/06/2017, ele só poderá ser exigido do contribuinte a partir de 01/01/2018 – observada, nesse caso também, a anterioridade nonagesimal, que veremos adiante.

Importa observar um entendimento pacífico do STF a respeito da mudança da data de recolhimento dos tributos. O STF entende que a alteração da data para recolhimento do tributo, ainda que seja ela antecipada, não configura aumento indireto do tributo nem piora a situação fático-jurídica do contribuinte, não se sujeitando à anterioridade do exercício seguinte, podendo ser exigida imediatamente do contribuinte.

! Atenção

É muito importante que você conheça os tributos que estão excepcionados da anterioridade do exercício financeiro, quais sejam: Imposto de Importação e Exportação; IPI; IOF; Imposto Extraordinário de Guerra; Empréstimos Compulsórios de Guerra e Calamidade; Contribuições para financiamento da seguridade social; ICMS-monofásico sobre combustíveis e CIDE-combustíveis.

c) Princípio da Anterioridade Nonagesimal (ou noventena)

Além de observar a anterioridade do exercício financeiro seguinte, alguns tributos devem também e ao mesmo tempo observar a denominada anterioridade nonagesimal estabelecida no art. 150, III, c, da CF:



Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b. (BRASIL, 1988, [s. p.]

– anterioridade do exercício financeiro seguinte. Ou seja, a cobrança de um tributo só pode ocorrer após decorridos, no mínimo, 90 dias da publicação da lei que o instituiu ou majorou e desde que já atingido o início do exercício financeiro subsequente àquele de publicação da lei.

! Atenção

Reiterando as informações acima: Imposto de Importação e Exportação; IOF; Imposto Extraordinário de Guerra; Empréstimos Compulsórios de Guerra e Calamidade; Imposto de Renda; Base de Cálculo do IPTU e do IPVA.



Exemplificando

Imagine as seguintes majorações de tributos:

a) Lei que majorou ITBI publicada em 01/11/2017. O ITBI não é exceção

a nenhuma das regras de anterioridade. Sendo assim, ambas as regras devem ser observadas cumulativamente. Nesse caso, o município só poderia exigir o tributo a partir de 29/01/2018, pois somente nessa data teriam sido observados os 90 dias, ainda que já tivesse sido observada a regra do exercício financeiro seguinte.

b) Lei que majora o IPI publicada em 01/04/2017. O IPI é exceção apenas à regra do exercício financeiro seguinte. Mesmo sendo um imposto regulador, a Constituição impôs ao ente tributante a observância à anterioridade nonagesimal no caso do IPI. Sendo assim, o IPI poderia ser exigido pela União em 29/06/2017.

c) Lei que majora o Imposto de Renda (IR) publicada em 01/12/2016. O imposto de renda é exceção apenas à regra da anterioridade nonagesimal, submetendo-se tão somente à regra do exercício financeiro seguinte. Nesse caso, o IR já poderá ser exigido do contribuinte a partir de 01/01/2018.

Da mesma forma que a anterioridade do exercício financeiro seguinte, alguns tributos encontram-se excepcionados da anterioridade nonagesimal, e estão descritos a seguir.

4) Princípio do Não Confisco

A Constituição, no art. 150, IV, proíbe a instituição de tributos com efeito de confisco, ou seja, a incidência tributária não pode ser tão evasiva e exagerada a ponto de privar o contribuinte de parcela considerável de seu patrimônio, provocando nesse contribuinte a sensação de que está sendo penalizado com a tributação. Como você já estudou, o tributo não pode ser uma sanção ao ato ilícito, e se o efeito confiscatório fosse admitido, seria essa a feição do tributo – sanção.

Tendo em conta que confisco é um conceito jurídico indeterminado, o STF entende que a “identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária”, evitando assim que todos os tributos cobrados do sujeito passivo da relação tributária “afetem, substancialmente, de maneira desarrazoada, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte”.

Lembre-se: as taxas e as multas também, segundo entendimento do STF, sujeitam-se à observância do princípio do não confisco.

5) Princípio da Liberdade de Tráfego

O art. 150, V, da CF, proíbe os entes federados de “estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público”.

Esse princípio comporta duas exceções: a primeira delas é a cobrança do ICMS interestadual, que é autorizada pelo próprio texto constitucional, sendo, portanto, plenamente válida. E a segunda exceção é a possibilidade de cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, o que usualmente é feito por meio de concessão de serviço público, sendo, portanto, considerado pelo STF como preço público, meio de remunerar as concessionárias de serviço público.

6) Princípio da não discriminação baseada em procedência ou destino

O art. 152, da CF, veda “aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino” (BRASIL, 1988, [s. p.]), ou seja, os estados, por exemplo, não podem estabelecer alíquotas diferenciadas sobre uma mercadoria proveniente de um estado do nordeste do país e de um estado do sul do país destinada ao seu território. Somente a União está autorizada a estipular tratamento tributário diferenciado entre os estados da federação como meio de fomento, por exemplo, a uma região do país menos favorecida.

Vistos tais princípios, é necessário, no estudo das limitações constitucionais ao poder de tributar, que você saiba algumas vedações específicas para a União.

a) Princípio da uniformidade geográfica da tributação

O art. 151, I, da CF, assim dispõe:

É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do

desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País. (BRASIL, 1988, [s. p.]

b) Princípio da vedação às isenções heterônomas

O poder de conceder uma isenção é decorrente do próprio poder que o ente federado tem de tributar. Sendo assim, somente o ente que instituiu o tributo pode isentar o contribuinte de seu pagamento. Por este motivo, a Constituição, em seu art. 151, III, veda à União “instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios” (BRASIL, 1988, [s. p.]).

Contudo, é importante que você saiba que a União pode conceder isenção heterônoma ao ICMS incidente nas operações com serviços e outros produtos destinados ao exterior, consoante o art. 155, § 2º, XII, e da CF; e também por meio de tratados internacionais, uma vez que, nesse caso, age como República Federativa do Brasil, conceder isenções a impostos estaduais e municipais.

Por fim, antes de adentrarmos às imunidades constitucionais, destacamos aqui, para que se amplie ainda mais o seu conhecimento, que para a concessão de benefícios fiscais é necessário que haja a edição de lei específica (art. 150, § 6º, da CF), sendo a única exceção a essa regra a concessão de isenções no âmbito do ICMS, que deve se dar mediante convênio, no âmbito do CONFAZ, entre os estados da Federação.

Imunidades tributárias

Inicialmente, é importante que você saiba que toda e qualquer imunidade tributária decorre do texto constitucional, e que, diferentemente do instituto da isenção – que é a dispensa legal do pagamento do tributo –, é uma hipótese de não incidência tributária que opera no âmbito da própria delimitação constitucional de competência, estando assim o ente impedido de instituir tributos sobre essas circunstâncias que passamos a estudar.



Pesquise mais a respeito das imunidades tributárias fazendo a leitura do texto de autoria da Procuradora do Estado de São Paulo, Regina Celi Pedrotti Vespero, disponível em: <<http://www.pge.sp.gov.br/centrodeestudos/revistaspge/revista53/imunidade.htm>>. Acesso em: 20 out. 2017.

a) Imunidade tributária recíproca

O art. 150, VI, da CF, estabelece que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros”.

Essa disposição constitucional é uma cláusula pétreia que garante que os recursos arrecadados por cada ente federado não sejam levados à tributação de uns pelos outros, a fim de que se cumpram os fins estatais e que seja satisfeito o bem comum. E lembre-se, que essa imunidade somente se refere a impostos, não se aplicando a taxas nem a contribuições.

A imunidade recíproca estende-se, inclusive, para autarquias e fundações públicas (art. 150, § 2º, da CF) e, segundo o entendimento do STF, também às empresas públicas e sociedades de economia mista prestadoras de serviços públicos de prestação obrigatória e exclusiva do Estado (RE 407.099/RS e AC 1.550-2).

b) Imunidade tributária religiosa

O art. 150, VI, b, da CF, dispõe que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto” (BRASIL, 1988, [s. p.]). Tal imunidade se aplica ao patrimônio, renda e serviços das entidades religiosas, como forma de se proteger o direito fundamental dos indivíduos em exercer livremente as suas convicções e permitir a essas entidades o exercício da fé sem embaraços ao seu funcionamento em respeito à laicidade do Estado brasileiro.

Um ponto bastante relevante dessa imunização e que é objeto de inúmeras discussões judiciais diz respeito à locação dos bens imóveis pertencentes a entidades religiosas para terceiros que não gozem de imunidade tributária. O STF, contudo, entende que se o imóvel de

propriedade da entidade religiosa é alugado a terceiros, ele não deixa de estar vinculado às finalidades essenciais desse ente pela simples locação, permanecendo, assim, intacta à imunidade tributária (ex: RE 325.822/SP).

c) Imunidade dos partidos políticos, sindicatos de trabalhadores e entidades educacionais e assistenciais sem fins lucrativos

A finalidade da imunidade prevista pelo art. 150, VI, c, da Constituição, que é uma imunidade condicionada ao cumprimento de requisitos estabelecidos na legislação infraconstitucional, é permitir que esses segmentos sociais desenvolvam de forma plena e satisfatória as suas atividades, as quais em muitos casos, podem ser contrárias aos ideais daqueles que estão no poder, seja ele governamental, trabalhista ou classista. Já no caso das entidades educacionais e assistenciais, não as tributar é uma forma de fomento à atividade que desempenham que, por natureza, deveria ser prestada pelo ente estatal.

Também para tais entidades aplica-se a regra que você viu anteriormente a respeito da locação dos bens imóveis. Se a renda for revertida para as finalidades essenciais dessas entidades, a imunidade permanece protegida.



Assimile

A imunidade tributária é sempre estabelecida pelo texto constitucional e opera no âmbito da delimitação da própria competência tributária. Já a isenção, diferentemente, é sempre estabelecida por meio de lei específica e consiste na dispensa legal do pagamento de um tributo.

d) Imunidade tributária cultural

O art. 150, VI, d, da CF, veda aos entes federados que instituem impostos sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão, a fim de haja um fomento e um maior acesso da população à cultura, que é direito fundamental garantido pela própria Constituição. Se tais objetos fossem objeto de tributação na produção e comercialização, os cidadãos seriam demasiadamente onerados no custo de algo que lhes é assegurado enquanto direito social.

e) Imunidade tributária da música nacional

A Constituição estabeleceu a referida imunidade – a mais recente delas trazida pela Emenda Constitucional nº 75/2013 –, a fim de

combater a pirataria, tornando menos oneroso e, conseqüentemente, mais acessível o acesso à música nacional, fomentando assim o acesso à cultura no Brasil.

Desta forma, dispõe o art. 150, VI, e, da CF:



Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. (BRASIL, 1988, [s. p.])



Reflita

Como o conhecimento a respeito desses princípios limitadores do poder de tributar e das imunidades tributárias pode ser utilizado no exercício de sua profissão?

Então é isso, caro aluno, você está pronto para analisar nas situações cotidianas de sua vida profissional se os entes tributantes têm observado as limitações constitucionais ao poder de tributar e se a tributação que é feita está em conformidade com o ordenamento jurídico brasileiro e se não é abusiva e arbitrária.

Sem medo de errar

Primeiramente, você precisa se lembrar de que os templos de qualquer culto realmente gozam de imunidade tributária garantida pela Constituição da República, assim dispondo o art. 150, VI, b: "Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] VI - instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto" (BRASIL, 1988, [s. p.]).

Sendo assim, inicialmente, a igreja não teria que pagar o IPTU sobre seu imóvel, uma vez que o patrimônio dessas instituições não pode ser alcançado pela tributação.

Ocorre que, nessa questão, há uma peculiaridade, que é o fato de o imóvel pertencente à igreja estar alugado a um terceiro – a empresa Estacione Bem Ltda. – que não goza de imunidade tributária.

Uma análise superficial da matéria levaria a pensar que, assim sendo, restaria afastada a imunidade tributária de que goza a proprietária do bem. Contudo, se você responder a essa questão baseando-se no entendimento do Supremo Tribunal Federal, poderá responder ao representante legal da Estacione Bem Ltda. que a imunidade permanece garantida, uma vez que o STF entende que se o imóvel da igreja é alugado, não deixa de ter vinculação com suas finalidades essenciais, sendo, portanto, mantida a imunidade.

Veja a ementa da decisão do STF no RE 325.822/SP de 2004:

Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. A imunidade prevista no art. 150, VI, b, CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços 'relacionados com as finalidades essenciais das entidades nela mencionadas'. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas b e c do inciso VI do art. 150 da CF. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas (STF, Tribunal Pleno, RE 325.822/SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, rel. p/ acórdão Min. Gilmar Mendes, j. 18.12.2002, DJ 14.05.2004, p.33).



Avançando na prática

A majoração do ISSQN e o Princípio da Anterioridade Tributária

Descrição da situação-problema

Olá, aluno! Está preparado para colocar em prática os conhecimentos que você adquiriu? Imagine que a situação descrita a seguir é uma situação verídica experimentada por você no exercício da sua profissão. Resolva, buscando a melhor aplicação para o contribuinte a quem você presta os seus serviços: em 01 de novembro de 2016, o Município Alfa, onde está situada a empresa XYZ Ltda., por meio de

lei ordinária, majorou a alíquota do ISSQN de 2% para 3%, tendo em vista a necessidade de se aumentar a arrecadação naquele município, que fora perdida em razão da grave crise financeira que se instalara no país. Naquele diploma legal, ficou previsto que o referido aumento de ISSQN já seria exigido no mês de dezembro de 2016. A sua equipe reunida logo se insurgiu contra essa exigência imediata do aumento do tributo, buscando as medidas judiciais cabíveis junto ao setor jurídico da empresa. Nesse sentido, responda: por que motivo a sua equipe se insurgiu contra essa exigência tributária municipal? Qual seria, para a sua equipe, a data correta em que se poderia exigir o tributo?

Resolução da situação-problema

A sua equipe insurgiu-se contra a majoração do ISSQN porque não foi respeitado o princípio da anterioridade tributária para que se exigisse o aumento do referido tributo. O ISSQN é tributo que se sujeita às duas regras da anterioridade – anterioridade nonagesimal e do exercício financeiro seguinte, uma vez que não se encontra entre as exceções previstas pelo § 1º, do art. 150, da CF.

Sendo assim, para que fosse cobrado o aumento dentro da legalidade, seria necessário aguardar o exercício financeiro seguinte, que seria 2016, como fora observado; mas não só essa regra, como também a anterioridade nonagesimal, o que, tendo sido observada, só permitiria que o tributo fosse cobrado a partir do dia 29/01/2017 – 90 dias a contar da publicação da lei majorante, que se deu no dia 01/11/2016.

Faça valer a pena

1. A Constituição da República distribuiu entre os entes federados a competência para instituir e majorar, tributar, cobrar, arrecadar e fiscalizar a arrecadação, como também para executar as legislações tributárias. Cada ente federado, contudo, encontra limites na própria Constituição ao exercício desse poder de tributar, determinando à Constituição aquilo que é permitido e o que é vedado aos entes tributantes.

Consoante o disposto na Constituição Federal, é permitido à União:

a) Instituir tributo que tenha efeito de confisco, ainda que essa instituição invada sobremaneira a esfera patrimonial do contribuinte, uma vez que importa mais o interesse público do que o interesse privado.

- b) Instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária.
- c) Cobrar tributo sem lei que o estabeleça, tendo em conta a permissão constitucional para que todos os tributos sejam cobrados por meio de decreto do Poder Executivo.
- d) Instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos estados, Distrito Federal e municípios, uma vez que a Constituição não permite tratamento tributário diferenciado entre pessoas jurídicas de direito público e privado.
- e) Cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou, sendo esta lei de efeitos imediatos.

2. A Constituição da República garante um tratamento igualitário a todos os contribuintes. Contudo, para que se possa ter verdadeira igualdade, é necessário que se conceda igual tratamento tributário aos contribuintes que estão em situação equivalente e tratamento diferenciado àqueles contribuintes que estão em situação tributária desigual. Uma das formas de se concretizar essa igualdade tributária é por meio do princípio da capacidade contributiva, em que o contribuinte que tem maior capacidade econômica contribui mais do que aquele que tem menor capacidade econômica.

Em relação ao princípio da capacidade contributiva do contribuinte, é correta a afirmação:

- a) A Constituição Federal estabelece como obrigatória a observância do princípio da capacidade contributiva na estruturação de todo e qualquer tributo.
- b) É facultado à administração tributária, pela Constituição, identificar, respeitando os direitos individuais do contribuinte, seu patrimônio, rendimentos e atividades econômicas que desempenha.
- c) Somente é obrigatória a observância do princípio da capacidade contributiva quando se tratam de impostos.
- d) O princípio da capacidade contributiva não é um meio eficaz para se realizar a igualdade na tributação.
- e) Na observância do princípio da capacidade contributiva, deve-se ter em conta também a capacidade econômica futura de cada contribuinte.

3. A Constituição da República, como forma de proteger o contribuinte e prepará-lo para sofrer ingerências em seu patrimônio, vedou aos entes federados a cobrança de tributos no exercício financeiro em que foi publicada a lei que os instituiu ou majorou. Bem como determinou que se observe para a cobrança o lapso temporal mínimo de 90 dias a

contar da publicação dessa lei, o que ficou conhecido por princípio da anterioridade nonagesimal.

O Estado Gama editou Lei Ordinária, publicada em 29.01.2017, alterando o prazo para recolhimento de ICMS, passando a exigir, a partir da data de sua publicação, a cobrança do citado tributo na data prevista na referida Lei. A mencionada lei ordinária é:

- a) Inconstitucional, afrontando o princípio da anterioridade nonagesimal e do exercício financeiro seguinte a que está submetido o ICMS.
- b) Constitucional, porque não se sujeita ao princípio da anterioridade, nem nonagesimal, nem do exercício financeiro seguinte.
- c) Constitucional e plenamente válida, mas somente poderia entrar em vigor após 90 dias de sua publicação.
- d) Constitucional e plenamente válida, mas somente poderia entrar em vigor após 45 dias de sua publicação.
- e) Inconstitucional, contrariando o disposto no ordenamento jurídico a respeito da vigência das leis no território nacional.

Seção 2.3

Administração Tributária

Diálogo aberto

Olá, aluno! Cada dia mais você está pronto para lidar com a complexa tributação brasileira. Você já conhece as competências e o poder de tributar dado pela Constituição a cada ente federado e sabe que esses entes não podem exercer esse poder ao seu bel-prazer; antes pelo contrário, devem observar as limitações constitucionais a esse poder de tributar, evitando assim que se tenha uma tributação abusiva, arbitrária e ilegítima. Porém, o fato de a Constituição estabelecer limitações ao poder de tributar não impede, e nem poderia, dada a importância dessa atividade para a concretização do bem comum, que a Administração Tributária proceda à arrecadação e fiscalize se os tributos estão sendo devidamente pagos e as obrigações tributárias acessórias estão sendo devidamente cumpridas.

Tendo em conta as regras estabelecidas no Código Tributário Nacional (CTN) para o exercício das atividades típicas da Administração Tributária, imagine que você trabalhe como gestor na empresa Comendo Bem Produtos Alimentícios Naturais Ltda., que comercializa produtos naturais e de linha *fit* para vários mercados especializados nas mais variadas regiões do país. Certo dia, você e sua equipe são informados de que o caminhão da empresa que levava mercadorias para o estado de Santa Catarina foi parado em posto fiscal e toda a mercadoria havia sido apreendida até que se fizesse o pagamento do ICMS respectivo, uma vez que a nota fiscal apresentada pelo motorista não correspondia ao valor real do tributo a ser pago. Vocês, então, se unem ao setor jurídico para discutir quais as medidas cabíveis para liberar a mercadoria apreendida que poderia, inclusive, vir a perecer. Durante essa reunião, um dos gestores faz o seguinte questionamento: não se estaria diante de uma sanção política? Ou seria esse um meio indireto de cobrança do crédito tributário permitido pela legislação tributária?

Responda ao questionamento feito por esse gestor utilizando os conceitos de meios indiretos de cobrança tributária e sanção política.

Não pode faltar

Caro aluno, você agora sabe que o poder de tributar não é um poder ilimitado e irrestrito, que até mesmo os entes políticos no exercício de suas competências tributárias sofrem limitações e devem observá-las sob pena de serem impedidos de realizar a tributação, podendo o contribuinte, inclusive, se insurgir contra a tributação abusiva e arbitrária. Porém, ainda que tenha limitações a observar, a Administração Tributária tem o dever de arrecadar os tributos e fiscalizar essa arrecadação. E é isso que você passa agora a aprender: como se dá o exercício das atividades típicas da Administração Tributária, como a fiscalização.

O Código Tributário Nacional, a partir do art. 194, estabelece regras formais a serem observadas pelos órgãos e agentes públicos responsáveis pela administração tributária, dispondo sobre a fiscalização, quais prerrogativas e obrigações a serem observadas pela administração no exercício da atividade fiscalizadora, bem como sobre a dívida ativa e as certidões negativas expedidas no âmbito da administração tributária.

Faremos aqui, então, o estudo dessas atividades na forma como estão distribuídos os capítulos do Título IV do CTN, iniciando pela Fiscalização.

1) Fiscalização Tributária

Consoante o art. 194, do CTN, “a legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação” (BRASIL, 1966, [s. p.]). Esse poder que é dado à Administração Tributária não é um poder irrestrito e ilimitado, ainda que a arrecadação seja de tamanha importância para a consecução das finalidades do Estado. Ele encontra limitações legais e deve ser exercido na medida necessária e de acordo com

as peculiaridades de cada tributo a ser arrecadado e fiscalizada a sua arrecadação. E é por causa dessas características inerentes a cada tributo que se justifica o disciplinamento específico das regras para a fiscalização de cada espécie tributária. Por exemplo, as fiscalizações do imposto de renda e do imposto de importação diferem-se em razão das características desses impostos. No imposto de renda, é necessário um conhecimento contábil e regras específicas para que se analisem os livros fiscais; já no imposto de importação, exige-se do agente público uma ação rápida e eficiente, um olhar crítico e imediatista, por exemplo, para abordar sonegadores na alfândega de um aeroporto.

Em razão das peculiaridades dessa atividade fiscalizadora é que se faz tão importante estabelecer regras para a atuação dos agentes públicos, até para que se evitem condutas abusivas praticadas por esses agentes no exercício da fiscalização. E você, caro aluno, enquanto profissional, precisa conhecer essas regras, a fim de saber quais são seus direitos e deveres enquanto fiscalizado pela Administração Tributária.

É importante destacarmos aqui o disposto no parágrafo único do art. 194, de suma importância a qualquer profissional das áreas da Administração, Economia e Ciências Contábeis, uma vez que esse parágrafo nos diz a quem se aplicam essas regras de fiscalização. Segundo o CTN, todas as pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, submetem-se à fiscalização. E o Código ainda destaca que tais regras se aplicam também àqueles que gozam de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal. Sendo assim, uma igreja, ainda que seja imune ao imposto de renda, não sendo obrigada a fazer o pagamento desses valores ao Fisco, deve cumprir as obrigações acessórias pertinentes ao imposto de renda, auxiliando e facilitando a atividade de fiscalização tributária.

No exercício da fiscalização, é possível, mediante autorização constitucional, que a administração tributária adentre a realidade econômica do contribuinte, tomando conhecimento do patrimônio, rendimentos e atividades que ele desempenha. Por esse motivo é que o art. 195 afasta a aplicação de "quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes

de exibi-los” (BRASIL, 1966, [s. p.]). Observe que o contribuinte não pode alegar o caráter sigiloso dos dados fiscais constantes de livros e documentos fiscais para se eximir da fiscalização, e para garantir o exercício dessa atividade – e não só, mas para trazer proteção aos direitos do próprio contribuinte – é que se exige que “os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados sejam conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referam” (BRASIL, 1966, [s. p.]). De acordo com o próprio CTN, o prazo prescricional dos créditos tributários, como veremos em momento oportuno, é de cinco anos, ou seja, devem os livros e documentos fiscais serem conservados por pelo menos cinco anos.

Contudo, tenha atenção a um fato importante para seu conhecimento enquanto profissional: o contribuinte e o responsável tributário só têm obrigação de manter livros obrigatórios pela legislação tributária; os livros opcionais não precisam ser mantidos pelo prazo prescricional dos créditos tributários. Porém, se o sujeito passivo mantém os livros opcionais, ele não pode se negar a apresentá-los ao fiscal, se ele estiver relacionado ao objeto da investigação, pois a fiscalização não se dá como dissemos, de forma irrestrita, sendo necessário que o fiscal analise apenas os livros e documentos essenciais ao esclarecimento da matéria objeto da investigação. Nesse sentido, o STF editou a Súmula 439, que assim dispõe: “estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer livros comerciais, limitado o exame aos pontos objeto da investigação” (BRASIL, 2017, p. 248).

E para garantir que a fiscalização seja efetiva, muitas vezes é necessário requisitar informações sobre o contribuinte a terceiros que, de alguma forma e em razão das atividades que desempenham, tenham conhecimento. Essas pessoas estão elencadas no art. 197, do CTN, que assim dispõe:



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

- I - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício;**
- II - os bancos, casas bancárias, Caixas Econômicas e demais**

instituições financeiras;
III - as empresas de administração de bens;
IV - os corretores, leiloeiros e despachantes oficiais;
V - os inventariantes;
VI - os síndicos, comissários e liquidatários;
VII - quaisquer outras entidades ou pessoas que a lei designe, em razão de seu cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão. (BRASIL, 1966, [s. p.]

Contudo, você deve estar atento ao parágrafo único desse mesmo artigo 197, que libera da obrigação de prestar tais informações aquele que esteja “legalmente obrigado a observar segredo em razão de cargo, ofício, função, ministério, atividade ou profissão” (BRASIL, 1966, [s. p.]), como é o caso do advogado que, mesmo tendo conhecimento de fatos a respeito do contribuinte que é seu cliente, não pode ser obrigado pela Administração Tributária a fornecer as informações de que tenha tomado conhecimento.

A respeito da prestação de informações por bancos e demais instituições financeiras, em 2016, o STF declarou a constitucionalidade do art. 6, da Lei Complementar nº 105/2001, que permitia às autoridades e aos agentes fiscais dos entes federados examinar “documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente” (BRASIL, 2001, [s. p.]).

Conforme a decisão do STF, não há necessidade de que a Administração Tributária primeiro obtenha decisão judicial que autorize a quebra do sigilo de dados bancários, podendo solicitá-los, nos estritos termos da lei, diretamente às instituições financeiras, isto porque entendeu o STF que, no caso da Administração Tributária, não se trata de quebra de sigilo, mas sim de transferência do sigilo de uma entidade que tem o dever de mantê-lo – a instituição financeira – a outra entidade que também tem o dever de resguardar o sigilo de tais informações – a Administração Fazendária. Por não se tratar de quebra de sigilo de dados, não haveria necessidade da ordem judicial para que a administração tivesse acesso a dados essenciais à atividade fiscalizadora.

Sendo assim, tornou-se legítima a requisição direta de informações a respeito da pessoa do contribuinte às instituições financeiras, o que traz uma significativa vitória para a administração tributária, possibilitando ainda maior eficiência na fiscalização.

Da mesma forma que a Administração Tributária tem o poder para requisitar informações sobre o sujeito passivo do tributo a terceiros, como vimos acima, ela também, havendo necessidade, pode requisitar a força policial. Nesse sentido, o art. 200, do CTN, permite, inclusive, que seja requisitado pelas autoridades federais o auxílio da força pública tanto federal quanto estadual ou municipal, não se limitando à força pública da própria esfera administrativa que realiza a fiscalização, sendo plenamente possível a requisição da força policial entre esferas administrativas distintas.

Diante de tudo o que vimos, você pode estar se perguntando: mas a Administração Tributária só possui direitos? Onde estão os direitos do contribuinte ou responsável tributário fiscalizado? Quais os deveres a serem observados pela Administração no exercício de suas atividades?

É justamente sobre esses deveres que vamos falar agora.

2) Deveres da Administração Tributária

Além do exigido pela Constituição da República – tributação isonômica sempre respeitando os direitos individuais do sujeito passivo –, o CTN também estabelece, em seu art. 196, que “a autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas” (BRASIL, 1966, [s. p.]). Desta forma, é necessária, no início do procedimento fiscalizatório, a lavratura do denominado “Termo de Início da Fiscalização” (TIF), que acaba por produzir dois efeitos principais:

1) Antecipa o lapso temporal do prazo de decadência para o lançamento do tributo, de acordo com o art. 173, parágrafo único do CTN.

2) Afasta a espontaneidade da conduta do sujeito passivo para fins de denúncia espontânea do débito tributário, conforme dispõe o parágrafo único, do art. 138, nesses termos: “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer

procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração” (BRASIL, 1966, [s. p.]).

Outro dever da Administração Tributária no exercício de suas atividades é o dever de manter sigilo, conforme estabelece o art. 198, do CTN. Porém, é importante que você saiba que esse dever admite exceções, quais sejam os parágrafos 1º e 3º desse mesmo art. 198, do CTN:

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

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

§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a:

I – representações fiscais para fins penais;
II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública;
III – parcelamento ou moratória. (BRASIL, 1966, [s. p.])

A diferença básica entre essas exceções é que, no § 1º, o sigilo das informações é mantido pela administração, havendo tão somente a transferência da informação de uma organização para outra. Já no § 3º, a informação não é mais sigilosa, podendo, inclusive, ser divulgada pela mídia, tornando conhecida a situação fiscal do sujeito passivo do tributo.



Refleta

A respeito da possibilidade de se tornarem públicas as informações a respeito do contribuinte, conforme autoriza o § 3º, do art. 198, reflita se, nesses casos, estaríamos diante da violação do direito fundamental de sigilo resguardado a todos os indivíduos. Haveria, nesse caso, demasiada exposição do contribuinte ou, em prol da supremacia do interesse público, seria uma medida invasiva, mas necessária?

Por fim, para facilitar a fiscalização, o CTN, em seu art. 199, permite que as administrações tributárias das diversas esferas administrativas

atuem de forma integrada, prestando-se mutuamente assistência para a fiscalização dos tributos, podendo haver entre elas, de forma sigilosa, a permuta de informações.



Exemplificando

Tomemos como exemplo dessa permuta de informações algo que é muito comum e é feito no âmbito do Simples Nacional. Quem arrecada os tributos por meio da guia única de recolhimento (DAS) é a União, sendo destinado aos municípios aquilo que lhes compete a título de ISSQN. Contudo, para facilitar a fiscalização, o município mantém a sua capacidade de fiscalizar a arrecadação correta do ISSQN por parte das pessoas jurídicas em seu território, informando à Receita Federal do Brasil sobre a ausência ou o recolhimento incorreto desses tributos, a fim de que a União proceda à sua cobrança executiva.

3) Dívida ativa

Outro ponto abordado pelo CTN no Título IV – Administração Tributária – é a denominada dívida ativa.

A inscrição do débito tributário em dívida ativa tem como finalidade criar o título executivo que instruirá a Execução Fiscal que será ajuizada pela Fazenda Pública, a fim de satisfazer seu crédito.

Será Dívida Ativa Tributária quando se referir a créditos de natureza tributária, uma vez que a dívida ativa pode ser composta tanto por débitos tributários quanto não tributários.

Nesse sentido, estabelece o art. 201. do CTN: “constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular” (BRASIL, 1966, [s. p.]).

Importa destacar, antes de conhecermos os requisitos da Certidão de Dívida Ativa, que essa certidão goza de presunção de certeza e liquidez. Porém, essa presunção é relativa, admitindo prova em contrário por parte do sujeito passivo do tributo.

O que deve então conter essa Certidão de Dívida Ativa para que ela se torne apta a instruir a Execução Fiscal? A resposta está no art. 202, do CTN:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos corresponsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

Parágrafo único. A certidão conterá, além dos requisitos deste artigo, a indicação do livro e da folha da inscrição. (BRASIL, 1966, [s. p.])

4) Certidões negativas

Por fim, e muito importante para o seu exercício profissional, é o terceiro e último capítulo do Título IV do CTN, que se dedica às denominadas Certidões Negativas, tão comuns e essenciais no universo empresarial brasileiro.

Por meio dessas Certidões Negativas, o contribuinte é capaz de comprovar a inexistência de débitos tributários em um determinado período. Devendo ser expedida nos termos em que foi requerida e fornecida dentro de 10 (dez) dias a contar do requerimento na repartição (art. 205, CTN).

Muitas vezes, contudo, o contribuinte tem débitos para com a Fazenda Pública, mas está em regularidade fiscal, como quando ele tem um parcelamento de débito tributário que, inclusive, é hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Sendo assim, enquanto o contribuinte pagar as parcelas regularmente, ele estará em regularidade fiscal apesar da existência de débitos tributários. Por esse motivo, o CTN, em seu art. 206, possibilitou ao contribuinte a expedição do que se denomina "Certidão Positiva de Débitos com efeito de negativa", podendo o sujeito passivo praticar quaisquer atos que dependam da comprovação de regularidade fiscal, por exemplo, participar de uma licitação para contratar com o Poder Público.

O art. 206 elenca as situações em que é possível expedir a CPD-EM, vejamos:

1) os créditos não estão vencidos;

2) os créditos estão em sede de cobrança executiva e nela já fora efetivada a penhora, garantindo-se o direito do Fisco;

3) os créditos estão com a exigibilidade suspensa conforme as hipóteses, por exemplo, previstas no art. 151, do CTN – parcelamento, moratória, depósito do montante integral, entre outros –, que em momento oportuno será objeto do nosso estudo.



Assimile

Vamos recordar as situações que permitem ao contribuinte obter Certidão Positiva de Débitos com efeito de Negativa:

1) os créditos não estão vencidos;

2) os créditos estão em sede de cobrança executiva e nela já fora efetivada a penhora;

3) os créditos estão com a exigibilidade suspensa.

E para finalizarmos o nosso estudo sobre a Administração Tributária, vamos tratar aqui de um tema sempre atual e que precisa ser do conhecimento de qualquer profissional que atue junto às empresas brasileiras, os chamados meios indiretos de cobrança de tributos e a denominada sanção política, que é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

A utilização de meios indiretos de cobrança, como forma de forçar o contribuinte ao pagamento do tributo, é permitida pelo ordenamento brasileiro se observados dois requisitos, quais sejam:

1) deve haver expressa autorização legal;

2) o meio indireto de cobrança não pode restringir a esfera de direitos do contribuinte e o exercício de suas atividades de forma desproporcional e descabida, caso em que, se não for observado, se estará diante de verdadeira sanção política, o que é vedado tanto pelo ordenamento jurídico quanto pelo entendimento dos tribunais.

O STF considera como sanção política toda e qualquer medida que, de forma abusiva e despropositada, restrinja direitos dos contribuintes. Tamanha é a importância dessa vedação que o STF já editou três súmulas a esse respeito:

Súmula 70: É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo. (BRASIL, 2017, p. 48)

Súmula 323: É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos. (BRASIL, 2017, p. 186)

Súmula 547: Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais. (BRASIL, 2017, p. 309)

Ressalte-se, por fim, que o STF entende ser constitucional o protesto da Certidão de Dívida Ativa por parte do Fisco, não se configurando tal conduta como sanção política.



Pesquise mais

Para compreender melhor a vedação às sanções políticas no Direito Tributário, leia a seguinte decisão do STF.

Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDecisao.asp?numDj=65&dataPublicacao=06/04/2005&incidente=2165448&capitulo=6&codigoMateria=3&numeroMateria=42&texto=1729560>>. Acesso em: 29 out. 2017.

Então é isso, caro aluno, você agora está pronto para se deparar com situações como a de fiscalização tributária, uma vez que conhece não só as regras para que se exerça a atividade fiscalizadora, como também as limitações ao poder de tributar que cada ente federado recebeu por parte da Constituição da República.

Sem medo de errar

Para que você possa responder a esse questionamento, é necessário que se lembre dos conceitos de meios indiretos de cobrança e de sanção política. Os meios indiretos de cobrança são permitidos pelo ordenamento desde que haja expressa previsão em lei e que não configurem forma desarrazoada e desproporcional de restringir a esfera de direitos do contribuinte e não o impeçam de exercer licitamente as suas atividades, pois, caso isso seja feito, estaremos diante de nítida

sanção política, o que é terminantemente vedado pela jurisprudência dos nossos Tribunais Superiores, como é o caso do STF, e também pelo ordenamento jurídico brasileiro a partir de uma interpretação sistemática das normas.

Para que você possa responder ao questionamento feito a partir do caso concreto por você vivenciado, é necessário que você conheça a Súmula 323, do STF, que diz ser **“inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”** (BRASIL, 2017, p. 186, grifos nossos).

Nesse caso, então, trata-se de sanção política e é possível recorrer à Justiça, com a interposição de mandado de segurança, para que a mercadoria seja imediatamente liberada, sendo o tributo cobrado pelos meios cabíveis.

Avançando na prática

A requisição de informações do contribuinte a instituições financeiras em fiscalização tributária

Descrição da situação-problema

Olá, aluno! Está preparado para colocar em prática os conhecimentos que você adquiriu? Imagine agora que você está diante da seguinte situação e tem que se posicionar a respeito da legalidade da medida adotada pela Administração Tributária. A empresa JJK Empreendimentos Imobiliários Ltda. está sofrendo fiscalização por parte da Receita Federal do Brasil, verificando o recolhimento das contribuições previdenciárias por ela devidas. O fiscal devidamente lavrou o Termo de Início de Fiscalização (TIF), dando início regular ao procedimento administrativo de fiscalização. Durante a auditoria, ele percebeu que os dados fiscais não estavam devidamente compatíveis com a situação financeira da empresa apresentada em seus livros e documentos fiscais que foram propriamente apresentados. Nesse sentido, a autoridade fazendária requereu junto à Instituição Financeira responsável pelas contas da empresa a apresentação de informações relativas às referidas contas e suas movimentações bancárias. Indignado com a situação, o sócio-administrador dessa empresa requereu ao jurídico da empresa que iniciasse uma ação judicial para impedir que a instituição financeira fornecesse as informações exigidas, uma vez que

se trataria de quebra de sigilo bancário, o que só poderia acontecer mediante autorização judicial prévia, o que não fora feito. De acordo com o entendimento recente do STF, responda: é legítima a requisição direta da informação junto à instituição financeira? Ou seria necessária a autorização judicial, a fim de se resguardar o direito fundamental à inviolabilidade de dados garantida pelo Texto Constitucional?

Resolução da situação-problema

Nesse caso, segundo entendimento firmado pelo STF em 2016, é legítima a requisição direta à instituição financeira sem a necessidade de autorização judicial, uma vez que o STF entende que não se trata de quebra de sigilo, mas sim de transferência do sigilo de uma entidade que tem o dever de mantê-lo – a instituição financeira – a outra entidade que também tem o dever de resguardar o sigilo de tais informações – a Administração Fazendária. Por não se tratar de quebra de sigilo de dados, não haveria necessidade da ordem judicial para que a administração tivesse acesso a dados essenciais à atividade fiscalizadora.

Faça valer a pena

1. Dispõe o art. 205, do Código Tributário Nacional, que:

A lei poderá exigir que a prova da quitação de determinado tributo, quando exigível, seja feita por certidão negativa, expedida à vista de requerimento do interessado, que contenha todas as informações necessárias à identificação de sua pessoa, domicílio fiscal e ramo de negócio ou atividade e indique o período a que se refere o pedido. (BRASIL, 1966, [s. p.]

A Certidão Negativa de Débitos (CND) é um documento de grande importância para o universo empresarial, uma vez que a prova de quitação de tributos é exigida em inúmeros procedimentos, como licitações para com o Poder Público.

A respeito da CND, podemos dizer que possui os mesmos efeitos da certidão negativa a certidão de que conste a existência de créditos.

- a) Ainda em sede de cobrança executiva, sendo irrelevante a efetivação da penhora.
- b) Que já estão vencidos, desde que já inscritos na dívida ativa.
- c) Vencidos, independentemente de estarem inscritos ou não em dívida ativa.
- d) Que estejam em moratória, uma vez que se prorroga o prazo para pagamento do tributo.
- e) Devidamente inscritos na dívida ativa, sem que ainda tenha havido a sua execução judicial.

2. O art. 194, do Código Tributário Nacional, estabelece que “a legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação” (BRASIL, 1966, [s. p.]).

A respeito dos direitos e deveres da Administração Tributária, constantes no Código Tributário Nacional (CTN), é correto afirmar.

- a) As autoridades administrativas federais não poderão requisitar o auxílio da força pública estadual ou municipal, uma vez que a lei permite a requisição da força policial referente ao ente tributante que realiza a fiscalização tributária.
- b) Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.
- c) O CTN estabelece que o termo de início de fiscalização deve prever, expressamente, que a conclusão dos procedimentos de fiscalização se dará em, no máximo, 15 dias.
- d) Para que se possa destruir ou inutilizar livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal, assim como comprovantes dos lançamentos neles efetuados, é necessário que a autoridade fiscal expressamente autorize a destruição.
- e) Em hipótese alguma, as disposições do CTN sobre Administração Tributária e fiscalização se aplicam às pessoas naturais ou jurídicas que gozem de imunidade tributária.

3. A administração tributária consiste em um conjunto de ações, integradas e complementares entre si, que têm como objetivo a garantia do cumprimento da legislação tributária, por parte dos sujeitos passivos da relação jurídico-tributária, realizadas por meio de uma atuação fiscal efetiva tanto na arrecadação dos tributos quanto na verificação do cumprimento das obrigações tributárias acessórias imprescindíveis à facilitação da fiscalização.

O Código Tributário Nacional (CTN) contém normas a respeito de fiscalização de tributos. Assinale a alternativa correta, de acordo com o CTN.

a) Os poderes das autoridades administrativas, a respeito da fiscalização, serão, necessariamente, regulamentados por lei ou por medida provisória, conforme o caso.

b) Todo e qualquer livro fiscal, obrigatório ou facultativo, deve ser conservado até que ocorra a decadência dos créditos tributários.

c) A legislação tributária que regulamenta a atividade fiscalizatória da administração tributária aplica-se tão somente às pessoas naturais ou jurídicas que se revistam da condição de contribuintes na relação jurídico-tributária.

d) Em nenhuma hipótese podem ser aplicadas medidas que excluam ou limitem o direito de a Fazenda Pública examinar mercadorias em um estabelecimento comercial, tendo em conta o princípio da supremacia do interesse público.

e) A autoridade administrativa que proceder qualquer diligência de fiscalização deve lavrar o termo de início de fiscalização, deixando claro nesse termo que a diligência será realizada durante o tempo que for necessário à concretização das medidas fiscalizatórias.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

BRASIL. Código de Tributário Nacional. **Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 18 dez. 2017.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 18 dez. 2017.

_____. **Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm>. Acesso em: 18 dez. 2017.

_____. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 2 dez. 2017.

_____. **Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 2 dez. 2017.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 7 dez. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmulas**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp>>. Acesso em: 18 dez. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmulas**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2604>>. Acesso em: 7 dez. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmulas**. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2010_11_capSumula160.pdf>. Acesso em: 7 dez. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

Competências tributárias e tributo em espécie

Convite ao estudo

Você sabe quantos são os impostos já instituídos no Brasil? Conhece cada um deles e quem é o ente federado competente para instituí-los, majorá-los e realizar sua arrecadação e fiscalização tributária? Sabe quando um determinado indivíduo está sujeito ao pagamento desse imposto, tornando-se contribuinte ou responsável tributário? E a forma de calcular esses impostos? Se você respondeu não para algumas dessas perguntas, não se preocupe. Você conhecerá agora todos os impostos existentes no universo da tributação brasileira, dentro da competência constitucional de cada um dos entes federados. Nesse estudo você conhecerá os impostos federais, estaduais e municipais, e aprenderá a identificar o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes e a forma de lançamento do tributo de cada um.

Conhecer esses impostos é de suma importância para o exercício da sua profissão, uma vez que toda atividade empresarial no Brasil e, até mesmo, o cotidiano de todos os cidadãos está permeado por esses impostos. Se vamos à padaria, lá está o ICMS na comercialização do produto; se compramos um produto industrializado, sabemos que as empresas da cadeia produtiva podem ter realizado o pagamento do IPI; se estamos felizes por que chegou o dia do nosso pagamento, sabemos que parte daquilo que temos direito a receber será tributado pelo Imposto de Renda; se vamos nos casar e queremos adquirir a tão sonhada casa própria, temos que nos preparar para o pagamento do IPTU pelo tempo que formos proprietários daquele imóvel. Perceba que o nosso dia a dia e as nossas realizações pessoais se deparam e esbarram na tributação. Por isso é tão importante

que você, não só enquanto profissional, mas como cidadão, conheça e saiba identificar se é contribuinte daquele imposto, se é legítima a sua cobrança e qual a sua postura diante da administração tributária no lançamento daquele imposto. A partir do conhecimento desses impostos federais, estaduais e municipais, imagine que você trabalha em uma rede de restaurantes e bares, a XYW Bares e Restaurantes S/A, que possui inúmeras franquias espalhadas pelo país. A XYW possui uma outra empresa, a Vupt Ltda., que se dedica ao serviço de delivery de comida. Por ser uma empresa com diversidade de segmentos, ou seja, atua tanto no ramo comercial quanto no ramo de serviços, constantemente essa pessoa jurídica sofre fiscalizações e autuações dos entes federados dotados de competência para tributar, tanto da União como dos estados e dos municípios. Por sempre se depararem com essas situações, você e sua equipe de gestores são questionados pelos acionistas dessa empresa e vocês estão prestes a lidar com situações relativas ao Imposto de Renda, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Pronto para começar?

Seção 3.1

Tributos federais

Diálogo aberto

Olá, Aluno! Você está prestes a conhecer cada um dos impostos de competência dos entes federados, conforme a distribuição constitucional de cada uma dessas competências. Com o estudo que desenvolveremos agora, você se tornará capaz de identificar o fato gerador de cada um dos impostos federais, estaduais e municipais que permeiam o exercício da sua profissão. Por exemplo, saberá quando estiver diante de um rendimento tributado pelo Imposto de Renda, se a empresa em que você trabalha é ou não considerada industrial e se os produtos que industrializa sofrem ou não a incidência do IPI. Será capaz também, ao identificar a ocorrência do fato gerador, de saber qual é a base de cálculo daquele imposto e se você está ou não diante de um contribuinte ou de um responsável tributário por realizar o pagamento daquele imposto e por cumprir suas obrigações acessórias, bem como se o lançamento daquele imposto se dará de ofício da autoridade fiscal, por declaração do contribuinte ou por homologação, situação em que o contribuinte fica com a responsabilidade de apurar, declarar e realizar o pagamento antecipado do referido imposto.

Iniciaremos o nosso estudo com os tributos federais, para que você conheça os impostos e contribuições especiais de competência da União. A partir do conhecimento desses impostos federais, imagine que você trabalha em uma rede de restaurantes e bares, a XYW Bares e Restaurantes S/A, que possui inúmeras franquias espalhadas pelo país. A XYW possui uma outra empresa, a Vupt Ltda., que se dedica ao serviço de delivery de comida. Por ser uma empresa com diversidade de segmentos, ou seja, atua tanto no ramo comercial quanto no ramo de serviços, constantemente essa pessoa jurídica sofre fiscalizações e autuações dos entes federados dotados de competência para tributar, tanto da União como dos estados e dos municípios. Por sempre se depararem com essas situações, você e sua equipe de gestores são questionados pelos acionistas dessa empresa.

Em março de 2016, a União ajuizou execução fiscal contra a XYW Bares e Restaurantes S/A para a cobrança de créditos de Imposto de Renda - Pessoa Jurídica (IRPJ), referentes aos anos-calendários de 2013 e 2014. De acordo com o exequente, a contribuinte realizou a declaração trimestral dos rendimentos auferidos no período, uma vez que é tributada pelo regime de lucro real. Contudo, ainda que tenha feito a devida declaração informando os valores devidos, a contribuinte apenas efetuou o pagamento parcial dos tributos, sendo, desta forma, devido o pagamento da diferença inadimplida.

Devidamente notificada da demanda, a contribuinte, após o oferecimento de garantia, apresentou embargos à execução, objetivando a extinção da referida execução. A contribuinte alegou, ainda, que o crédito não poderia ser objeto de execução, eis que não foi realizado, por parte da Administração Fazendária, o prévio lançamento por meio de processo administrativo regularmente instaurado. Diante dessa situação, um dos acionistas questionou se a ausência de prévio lançamento por meio de processo administrativo regularmente instaurado inviabiliza a execução do crédito.

Responda a esse questionamento utilizando o seu conhecimento a respeito do imposto de renda e dos conhecimentos que você já adquiriu acerca do exercício das atividades da administração tributária.

Não pode faltar

Como você já sabe, a Constituição distribuiu a competência tributária entre cada um dos entes das Federação - União, estados, Distrito Federal e municípios -, e seu art. 153 estabelece cada um dos impostos de competência da União. Agora vamos estudar cada um desses impostos federais, de forma que você conheça cada imposto e seu respectivo fato gerador, sua base de cálculo, seus contribuintes e sua forma de lançamento. Vamos começar?

1) Imposto de Importação

Iniciamos nossos estudos abordando o Imposto de Importação, art. 153, I da Constituição (BRASIL, 1988), que tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, conforme dispõe o art. 19 do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, 1966). A função desse imposto é predominantemente extrafiscal, uma vez

que serve como um mecanismo de controle feito pelo governo sobre a entrada de produtos estrangeiros no Brasil, protegendo, assim, a indústria nacional e até mesmo fomentando a aquisição de produtos nacionais em vez de seus similares estrangeiros. Por esse motivo, esse imposto é exceção à legalidade estrita, podendo ter suas alíquotas alteradas por Decreto do Poder Executivo, e também aos princípios da anterioridade do exercício financeiro seguinte e da noventena.

Um ponto importante sobre a entrada do produto estrangeiro no Brasil é que não basta que ele entre. É necessário, também, que esse produto se integre à economia brasileira, como, por exemplo, quando uma empresa adquire uma máquina no exterior para aumentar a sua produtividade. O produto entrou e aderiu à economia interna.

Por esse motivo, nem todo produto estrangeiro que adentra ao território nacional sofre a incidência do imposto de importação. Isso é o que ocorre com a denominada "admissão temporária", que é tratada como um tipo de regime aduaneiro especial, em que se suspende total ou parcialmente, a depender da utilização, o pagamento do tributo sobre a entrada de produtos estrangeiros no Brasil que vão permanecer no país por um período determinado, como é o caso de quando uma exposição de arte estrangeira vem ao Brasil e os quadros a serem expostos, apesar de serem produtos estrangeiros adentrando o território nacional, por permanecerem por tempo determinado no Brasil, e retornarem em momento posterior ao lugar de origem, não sofrerão a incidência do imposto de importação.

A base de cálculo do imposto de importação está prevista no art. 20 do CTN (BRASIL, 1966) e é dividida em dois tipos, a partir da sua alíquota: alíquota ad valorem e alíquota específica. A primeira incide sobre o preço normal do produto, aplicando-se sobre esse valor um percentual determinado. Já a alíquota específica é estabelecida por uma quantia determinada por uma unidade de valor, de quantificação dos bens, como, por exemplo, um valor em reais por tonelada de produto e, a cada tonelada do produto que entra no território brasileiro, multiplica-se por esse valor previamente definido em reais. Por fim, no caso de produtos apreendidos ou abandonados, o imposto de importação terá como base de cálculo o preço da arrematação.

Segundo o art. 22 do CTN (BRASIL, 1966), os contribuintes do imposto de importação são o importador e aqueles que a ele se equipararem, o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados e, também, conforme o art. 104 do Regulamento Aduaneiro (BRASIL, 2009), o destinatário de remessa postal internacional e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Por fim, o Imposto de Importação é, em regra, lançado por homologação, tendo o contribuinte a responsabilidade de apurar, declarar e pagar antecipadamente o imposto, cabendo ao Fisco apenas a homologação desse procedimento.

2) Imposto de Exportação

O fato gerador do Imposto de Exportação, consoante com o art. 23 do CTN, é a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território brasileiro. Porém, de acordo com o Regulamento Aduaneiro, deve-se considerar como momento da ocorrência do fato gerador a data do registro da exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Esse imposto, assim como o imposto de importação, tem função predominantemente extrafiscal, por auxiliar o governo federal no equilíbrio da balança comercial, controlando o comércio exterior. Em razão da extrafiscalidade, o imposto de exportação é uma exceção à legalidade estrita, podendo ter suas alíquotas alteradas por Decreto do Poder Executivo, e também aos princípios da anterioridade do exercício financeiro seguinte e da noventena, como você já estudou.

A base de cálculo desse imposto segue a mesma característica do imposto de importação e se divide em dois tipos, em razão da sua alíquota: conforme a alíquota ad valorem ou a alíquota específica, acima explicitadas.

Segundo o art. 217 do Regulamento Aduaneiro (BRASIL, 2009) exportador, o contribuinte do imposto é "qualquer pessoa que promova a saída da mercadoria do território aduaneiro".

E por fim, como temos feito, o lançamento desse tributo se dará por homologação, da mesma forma que o imposto de importação.

3) Imposto sobre Operações Financeiras (IOF)

O IOF é imposto de competência da União que tem como fato gerador, conforme o art. 63 do CTN (BRASIL, 1966), as operações de crédito, câmbio, seguro e títulos e valores mobiliários. Lembrando que os saques da caderneta de poupança não são fato gerador do IOF, de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF). Assim como os outros impostos que estudamos, o IOF tem função predominantemente extrafiscal, pois através dele o governo federal intervém no funcionamento do mercado financeiro, incentivando ou desacelerando o consumo no Brasil.

A base de cálculo do IOF varia conforme o seu fato gerador, ou seja, conforme o tipo de operação realizada e pode ser conhecida pelo art. 64 do CTN (BRASIL, 1966) que assim dispõe:

Art. 64, CTN: a base de cálculo do imposto é:

I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

Já quanto aos contribuintes, a lei pode estabelecer qualquer uma das pessoas envolvidas na operação que será tributada. E quanto ao lançamento do tributo, esse também é lançado por homologação.

Antes de falarmos sobre o mais importante imposto da União sob o aspecto arrecadatório – o Imposto de Renda – é importante que você saiba sobre o IOF Ouro. Quando o ouro é usado como ativo financeiro ou instrumento cambial, há incidência do IOF que, por definição constitucional, terá alíquota mínima de 1%, devendo ser a sua arrecadação totalmente repartida entre os estados e municípios, ficando 30% para os Estados e 70% do produto da arrecadação para o município de origem.

4) Imposto de Renda (IR)

Diferente de todos os impostos até agora estudados, o imposto de renda tem função marcadamente fiscal, sendo ele o imposto de maior arrecadação para a União, uma vez que se tributa toda a renda e proventos de qualquer natureza, tanto de pessoas físicas como de jurídicas. Por meio do imposto de renda, impõe-se a todas as pessoas, naturais ou jurídicas (generalidade), a incidência da tributação sobre qualquer renda ou provento de qualquer natureza (universalidade), devendo, contudo, ser feita de forma progressiva, com alíquotas maiores para aqueles que tenham rendimentos ou proventos mais elevados, satisfazendo, assim, os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

O fato gerador do IR está definido no art. 43 do CTN (BRASIL, 1966) que estabelece que:



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.

Veja que aqui é importante entender que o fato gerador é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos. Na prática, é irrelevante essa diferenciação, mas, para fins didáticos, adota-se aqui a seguinte definição:



Aquisição da disponibilidade jurídica é a obtenção de direitos de créditos, não sujeita a condição suspensiva; e a aquisição da disponibilidade econômica é a obtenção da faculdade de usar, gozar e dispor de dinheiro ou coisas nele conversíveis, entrados para o patrimônio do adquirente por ato ou fato jurídico (MARTINS, 1986, p. 90).

Como exemplo da aquisição jurídica, temos o recebimento de um cheque e, como exemplo da disponibilidade econômica, temos

o recebimento de pagamento em dinheiro. Como dito, para fins práticos não há qualquer relevância.

Ressalte-se, ainda, quanto ao fato gerador do IR, a questão das verbas de natureza indenizatória. Em regra, tais verbas não estão sujeitas ao IR por não configurarem acréscimo patrimonial, mas sim uma recomposição do patrimônio jurídico dos beneficiários da indenização.



Exemplificando

A indenização por danos morais não está sujeita ao Imposto de Renda, por se tratar de mera recomposição do patrimônio jurídico daquele que suportou o dano, por exemplo, à sua honra ou imagem. Nesse sentido foi editada a Súmula 498 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), pondo fim a essa discussão. Assim dispõe a súmula: "não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais".

A base de cálculo desse imposto está definida de forma bem geral e abrangente, no art. 44 do CTN (BRASIL, 1966), como sendo o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis. Pelo Decreto 3000/99 – o Regulamento do Imposto de Renda –, a base de cálculo é mais detalhada, diferenciando-se pelo contribuinte, que pode ser pessoa física ou jurídica. A base, como definida pelo CTN, aplica-se tão somente às pessoas jurídicas, inclusive definindo o regime de apuração do imposto pela característica do montante: lucro real, lucro presumido ou lucro arbitrado.

O contribuinte, como já dito, é a pessoa, natural ou jurídica, titular da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos tributáveis. E, por fim, o lançamento desse imposto, ao contrário do que pensa a maioria das pessoas, em razão da famosa Declaração de Ajuste Anual do IR, é feito por homologação, cabendo ao contribuinte apurar e efetuar o pagamento antecipado do imposto, sendo do Fisco apenas a responsabilidade por homologar o lançamento.



Refleta sobre algumas verbas de natureza trabalhista que serão ou não tributadas pelo Imposto de Renda, como é o caso da indenização por horas extraordinárias trabalhadas. Incidiria sobre elas o Imposto de Renda?

5) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI é um imposto de competência da União, com duas características peculiares: a seletividade e a não-cumulatividade. A Constituição estabelece que o IPI será seletivo, o que significa que suas alíquotas serão fixadas de acordo com a essencialidade do produto. Sendo assim, quanto mais essencial o produto, menor a sua alíquota, como acontece com arroz e feijão, e quanto menos essencial o produto, maior a sua alíquota, como ocorre com o cigarro, até mesmo para desestimular o consumo.

Além de ser seletivo, o IPI é um imposto não cumulativo, o que, de acordo com o art. 153, §3º, II da Constituição da República, permite a compensação do que for devido em cada operação pelo montante cobrado nas operações anteriores. Em cadeias produtivas e de circulação, é necessário que o imposto seja não cumulativo a fim de não onerar o consumidor final com um preço abusivo e impraticável, uma vez que o contribuinte, de fato, é que acaba por suportar o ônus da tributação.

Nessa questão relativa à compensação de créditos de IPI, é importante que você saiba que o STF decidiu pela impossibilidade de compensação de créditos de IPI relativos à aquisição de matéria-prima não tributada ou sujeita a alíquota zero. Vejamos a ementa da decisão:



EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPI. INSUMOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PRESUMIDO. INEXISTÊNCIA. MODULAÇÃO TEMPORAL DOS EFEITOS DA DECISÃO. INAPLICABILIDADE.

1. A expressão utilizada pelo constituinte originário --- montante "cobrado" na operação anterior --- afasta a possibilidade de admitir-se o crédito de IPI nas operações de que se trata, visto que nada teria sido "cobrado" na operação de entrada de insumos isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes.

2. O Supremo entendeu não ser aplicável ao caso a limitação de efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Precedentes. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF - RE 372005 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 29/04/2008, DJe-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008 EMENT VOL-02319-06 PP-01268 LEXSTF v. 30, n. 357, 2008, p. 192-197, grifo nosso)

O IPI incide sobre produtos industrializados nacionais ou estrangeiros. O produto será considerado industrializado quando resultar das operações definidas no Regulamento do IPI, em que se tenha a modificação da natureza, do funcionamento, do acabamento, da apresentação ou da finalidade do produto, ou que o aperfeiçoe para consumo. O fato gerador do IPI então, conforme o art. 46 do CTN (BRASIL, 1966), pode ser o desembaraço aduaneiro, no caso de produtos estrangeiros, a saída do estabelecimento industrial ou equiparado, ou a arrematação, quando o produto for apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Já a base de cálculo desse tributo está prevista no art. 47 do CTN (BRASIL, 1966) e varia se for um produto de procedência estrangeira, se o produto for nacional e sua saída se der do estabelecimento industrial ou equiparado e, no caso de arrematação, de produto apreendido ou penhorado, de acordo com o preço da arrematação.

Os contribuintes estão definidos no art. 51 do CTN (BRASIL, 1966) e são: o importador e seus equiparados, o industrial e seus equiparados, os comerciantes que fornecem produtos ao industrial e o arrematante. Por fim, quanto ao lançamento, este se dará por homologação, assim como os demais tributos até aqui estudados.



O IPI é um tributo seletivo e não cumulativo. A seletividade importa no estabelecimento das alíquotas do imposto conforme a essencialidade do produto. Quanto mais essencial o produto menor será a alíquota, e quanto menos essencial o produto, maior será a alíquota. A não cumulatividade permite que se compense o que for devido em cada operação pelo montante cobrado nas operações anteriores.

6) Imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR)

O ITR é imposto de competência da União, com função essencialmente extrafiscal, uma vez que a própria Constituição determina que as alíquotas do ITR sejam fixadas com a finalidade de desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Sendo assim, as grandezas se invertem, ou seja, quanto maior a utilização da propriedade menor será a alíquota do imposto. Para garantir esse caráter extrafiscal e desestimular a existência, no Brasil, de grandes latifúndios improdutivos é que a Constituição determina que o ITR seja um imposto progressivo.

Quanto ao ITR, é importante saber que as pequenas glebas rurais, quando exploradas por um proprietário que não tenha outro imóvel, são imunes ao ITR, e que a União, como você já aprendeu, pode delegar a capacidade tributária ativa aos municípios para que eles arrecadem e fiscalizem a arrecadação, quando se tornam os titulares do valor total da arrecadação relativa ao imposto. Caso não queiram exercer a capacidade tributária ativa, os municípios têm direito a 50% do valor arrecadado pela União.

O fato gerador do ITR, de acordo com o art. 29 do CTN, é a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural por natureza. Note que não é só o fato de estar fora do ambiente urbano que faz com que o imóvel seja rural. Alguns imóveis, mesmo estando na área urbana do Município, serão tributados com ITR e não com o IPTU, desde que sejam "destinados à exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial" (Art. 15 do Decreto-Lei 57/1966).

Já a base de cálculo do ITR é valor fundiário, ou seja, o valor da terra nua, desconsideradas as "construções, instalações e benfeitorias; culturas permanentes e temporárias; pastagens

cultivadas e melhoradas; e florestas plantadas”, conforme art. 10, I da Lei 9.363/96 (BRASIL, 1996). Os contribuintes, por sua vez, são o proprietário, o titular do domínio útil e o possuidor a qualquer título. Por fim, esse imposto é lançado também por homologação.

Para finalizarmos os impostos de competência da União, é importante nos lembrarmos que apenas em relação a um deles a União não exerceu a sua competência tributária, o Imposto sobre Grandes Fortunas, que ainda não foi por ela instituído.

Contribuições especiais de competência da União

Dispõe o art.149 da Constituição Federal que “compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”.

O critério de identificação dessas contribuições baseia-se na finalidade da criação do tributo (art. 149, CF/88), havendo necessária vinculação da receita que deu causa a sua criação, tendo, portanto, destinação específica.

Você já estudou essas contribuições quando conheceu os tributos em espécie, cabendo agora relembrar conceitos que já são do seu conhecimento.

A) Contribuições sociais

Entre as contribuições sociais, temos as Contribuições de seguridade social, as Contribuições sociais gerais e as Contribuições residuais.

As contribuições de seguridade social têm como finalidade financiar a saúde, a assistência social e a previdência social. Para esse financiamento, a Constituição estabeleceu uma diversidade de bases de financiamento, buscando ampliar as possibilidades de arrecadação para áreas sociais tão importantes, conforme disciplina seu art. 195 (BRASIL, 1988).

As contribuições sociais gerais, por sua vez, são aquelas destinadas a atuações da União nas áreas sociais que não estejam enquadradas no conceito de seguridade social. Tem-se aqui as contribuições destinadas ao custeio do chamado “Sistema S”,

composto pelos serviços sociais autônomos, como SESI, SESC, SENAI, e outros, que são pessoas jurídicas de direito privado, não integrantes da administração pública, mas que realizam atividades de interesse público.

Já as contribuições residuais são uma possibilidade dada à União para que ela possa, por meio de lei complementar, instituir outras fontes para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social.

B) Contribuições de intervenção no domínio econômico

As CIDE são tributos extrafiscais destinados principalmente a intervir em uma determinada situação social ou econômica. Essa intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade que o governo federal queira incentivar e fomentar o desenvolvimento.

C) Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas – contribuições corporativas

São tributos instituídos por lei ordinária, no exercício da competência legislativa da União, não em seu próprio favor, mas em favor das entidades que representam categorias profissionais (trabalhadores) ou econômicas (empregadores). Seu objetivo é parafiscal e tem como intuito a obtenção de recursos que serão destinados ao fomento de atividades de interesse dessas instituições representativas ou fiscalizadoras das categorias profissionais ou econômicas.



Pesquise mais

Quer conhecer mais sobre as contribuições especiais de competência da União? Leia esse artigo elaborado pelo autor Souza Pastana:

PESTANA, Luis Fernando de Sousa. **Uma abordagem sobre a natureza jurídica das contribuições sociais.** Disponível em: <https://semanaacademica.org.br/system/files/artigos/artigo_uma_abordagem_sobre_a_natureza_juridica_das_contribuicoes_especiais.pdf>. Acesso em: 7 mar. 2018.

Caro aluno, você está pronto para se deparar com os impostos de competência da União no exercício da sua profissão, sabendo quando incidirá um imposto ou outro a partir de seu fato gerador, e

conhecendo o fato gerador de cada um deles, você poderá identificar a base de cálculo, se está diante de um contribuinte do imposto X ou Y e sabe, ainda, que a responsabilidade por apurar e antecipar o pagamento do tributo é do próprio contribuinte, uma vez que todos os impostos que estudamos são de lançamento por homologação.

Sem medo de errar

Caro aluno, lembra-se da situação-problema anteriormente narrada? A empresa XYW Bares e Restaurante S/A teria sido cobrada por créditos de Imposto sobre a Renda referentes aos anos-calendário de 2013 e 2014. Ainda de acordo com os dados oferecidos, a contribuinte teria efetivamente declarado trimestralmente os rendimentos auferidos no período citado, seguindo o regime legal sobre lucro real, muito embora tenha a contribuinte efetuado o pagamento parcial dos tributos devidos. Ocorre que, após ser demandada, a contribuinte, além de oferecer garantia sobre o débito, opôs Embargos, com o objetivo de extinguir a referida Execução. Nessa oportunidade, ela teria alegado que o crédito pleiteado pela Receita não poderia ser objeto de execução, eis que ainda não houve seu prévio lançamento por meio de Processo Administrativo regularmente instaurado.

Para que você possa responder a esse questionamento, é necessário que você se lembre da forma de lançamento do imposto de renda. O imposto é lançado por homologação, cabendo ao contribuinte apurar o imposto devido, declará-lo à autoridade fiscal e realizar o pagamento antecipado do imposto, competindo ao Fisco, após a entrega da declaração e do pagamento, apenas homologar o lançamento do tributo. Sendo assim, a ausência de prévio lançamento por meio de processo administrativo regularmente instaurado não inviabiliza a execução do crédito, uma vez que a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal já constitui o crédito tributário, dispensando qualquer outra providência por parte do Fisco, como, por exemplo, a instauração de um processo administrativo regular. Esse é, inclusive, o entendimento esposado na Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça, nos seguintes termos: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

O direito de crédito do IPI e a matéria-prima não tributada pelo imposto

Descrição da situação-problema

Olá aluno! Vamos testar os seus conhecimentos a respeito dos impostos federais? Mais especificamente do imposto sobre produtos industrializados? Você agora trabalha em uma indústria alimentícia, a Vaquinha Feliz Ltda., que produz vários alimentos derivados do leite, como iogurtes, queijos, requeijão, entre outros. Essa empresa compra sua matéria-prima, o leite, de uma empresa no interior do estado de São Paulo, o leite e creme de leite, não concentrados nem adicionados de açúcar ou de outros edulcorantes, conforme disposto na TIPI – Tabela de Incidência do IPI – não são tributados pelo IPI. Considerando a característica de não cumulatividade do IPI, em que se permite a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores, os sócios da Vaquinha Feliz Ltda. se reúnem com a equipe de gestores da qual você faz parte e questionam a respeito da possibilidade de aproveitamento dos créditos de IPI decorrentes dessa operação não tributada. Responda então: é possível que a Vaquinha Feliz Ltda. aproveite os créditos da entrada do leite em seu estabelecimento industrial?

Resolução da situação-problema

Nesse caso, segundo entendimento firmado pelo STF, decidiu-se pela impossibilidade de compensação de créditos de IPI relativos à aquisição de matéria-prima não tributada ou sujeita a alíquota zero. A ementa do Recurso Extraordinário nº 370.682 SC de relatoria do Ministro Ilmar Galvão foi assim redigida e respalda a sua resposta:



Recurso extraordinário. Tributário. 2. IPI. Crédito Presumido. Insumos sujeitos à alíquota zero ou não tributados. Inexistência. 3. Os princípios da não cumulatividade e da seletividade não ensejam direito de crédito presumido de IPI para o contribuinte adquirente de insumos não tributados ou sujeitos à alíquota zero. 4. Recurso extraordinário provido.

Por esse motivo você deveria responder aos sócios da Vaquinha Feliz Ltda. que não é possível o crédito do IPI, uma vez que a operação anterior não sofre incidência da tributação.

Faça valer a pena

1. O IPI é um imposto de competência da União, seletivo e não cumulativo, que tem função primordialmente extrafiscal, apesar de ser, hoje, o segundo maior imposto federal em termos arrecadatários, o que faz com que esse imposto também tenha finalidade fiscal para a União.

Sobre o imposto sobre produtos industrializados (IPI), marque a alternativa em que sua descrição, suas atribuições e suas características estão corretamente apresentadas.

a) A competência para instituir, majorar e cobrar o IPI pertence ao governo estadual, podendo, contudo, a capacidade tributária ativa ser delegada aos municípios.

b) O IPI é um imposto de natureza cumulativa, podendo o contribuinte compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

c) O IPI será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular entrada de produtos estrangeiros no território brasileiro, privilegiando assim a produção nacional.

d) Como forma de estimular o comércio exterior, o IPI, que também tem função extrafiscal, não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

e) Por ser um imposto não cumulativo, em qualquer situação o contribuinte pode compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores.

2. O ITR é um imposto de competência da União, que incide sobre as propriedades rurais por natureza e tem função precípua extrafiscal, isso por que, por meio dele, o governo federal busca desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Um determinado indivíduo possui um imóvel localizado na área urbana de determinado município e o utiliza, de forma comprovada, para o desempenho de atividades tipicamente agrícolas e pecuárias. Nessa situação hipotética, marque a assertiva correta:

a) O município não pode cobrar IPTU, pois é cabível apenas a cobrança do ITR, uma vez que o imóvel é utilizado em exploração agrícola e pecuária.

b) Nesse caso, incidem ao mesmo tempo o IPTU e o ITR, pois se referem a fatos geradores completamente distintos: o IPTU tem como fato gerador a propriedade urbana e o ITR é devido em razão da destinação de imóvel para a exploração de atividades agropastoris.

c) Embora sejam devidos o IPTU e o ITR, não é possível a cobrança dos dois impostos cumulativamente, uma vez que incidem sobre o mesmo bem, devendo ser aplicado o princípio da não cumulatividade.

d) Será devido apenas o IPTU, pois, ainda que o imóvel se destine à exploração de atividade agropecuária, a localização dele em área urbana permite ao município cobrar o IPTU, sendo irrelevante a destinação dada por seu proprietário.

e) Não há incidência de nenhum dos impostos, nem IPTU, nem ITR, uma vez que as pequenas glebas rurais estão imunes a esses impostos, como forma de fomento a atividade rural e produtiva.

3. O Imposto de renda tem como fato gerador, de acordo com o CTN, a disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza. Nesse sentido, pode-se entender por uma análise superficial que qualquer rendimento estará sujeito a incidência do imposto. Mas esse não tem sido, e nem pode ser, o entendimento adotado por nossos tribunais superiores, uma vez que nem todo rendimento ou provento é tributável pelo IR e importa em acréscimo patrimonial.

Analise a seguinte situação hipotética: Tício restou vitorioso em reclamação trabalhista movida contra seu antigo empregador. Por decisão judicial, a empresa foi condenada a pagar-lhe indenização por dano moral e horas extras. Transitada em julgado a sentença, o juiz determinou que o autor apresentasse os cálculos pertinentes, devidamente atualizados. Em relação à tributação incidente, é correto afirmar que:

a) Os juros de mora, dada a sua natureza indenizatória, não servem de base de cálculo para o imposto de renda.

b) Não haverá incidência de contribuição previdenciária ou de imposto de renda sobre o total da condenação;

c) As horas extras não serão tributadas pelo imposto de renda, uma vez que se deram em caráter de indenização, perdendo assim sua natureza salarial;

d) A indenização por dano moral, como importa em acréscimo ao patrimônio jurídico do indivíduo, já que em momento algum sofreu perda patrimonial, é base de cálculo de imposto de renda;

e) Toda a condenação de natureza completamente indenizatória ficará isenta de contribuição previdenciária e imposto de renda.

Seção 3.2

Impostos estaduais

Diálogo aberto

Olá, aluno. Você já conheceu os impostos e contribuições sociais de competência da União, já sabe identificar a ocorrência de cada um desses impostos no cotidiano de pessoas físicas e jurídicas, e sabe, também, identificar a base de cálculo, os contribuintes e a forma de lançamento de cada um desses tributos. Ocorre que a distribuição constitucional de competências tributárias não se limita apenas a definir os tributos federais, mas também os impostos de competência de estados e municípios. Por isso, convidamos você a conhecer os impostos de competência dos estados da federação, quais sejam: 1) imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD); 2) imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações (ICMS); e 3) imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). Observe que entre os impostos estaduais está o imposto de maior arrecadação tributária no Brasil, que é também o de maior complexidade, que gera grande guerra fiscal entre estados, o ICMS. Este é um imposto que você deve conhecer, afinal, é um dos impostos que mais permeia o dia a dia das empresas no Brasil. Ao conhecê-lo, você estará apto a prestar um serviço de qualidade aos mais variados ramos do comércio e de serviços de comunicações e de transporte intermunicipal e interestadual, existentes em todo o território nacional. A respeito de cada um dos impostos estaduais, você se tornará capaz de identificar: o fato gerador de cada um deles, bem como suas bases de cálculo; se você está ou não diante de um contribuinte ou de um responsável tributário por realizar seu pagamento; e, também, se o lançamento daquele imposto se dará por ofício da autoridade fiscal, por declaração do contribuinte ou por homologação, situação em que, como você já sabe, o contribuinte fica com a responsabilidade de apurar, declarar e realizar o pagamento antecipado do referido imposto.

Conhecendo as características e peculiaridades de cada um desses

impostos estaduais, imagine que você trabalha para uma empresa de e-commerce, a Sellon S/A, sediada no estado de São Paulo, de onde partem todas as mercadorias vendidas pelo site da empresa, que é um dos maiores do ramo no país. A Sellon S/A foi notificada pelo estado da Paraíba para recolher saldo devedor de ICMS, uma vez que havia sido recolhido o valor de R\$ 287,20 (duzentos e oitenta e sete reais e vinte centavos), ou seja, valor menor do que o devido nessa operação interestadual. Um computador fora vendido a um comerciante no estado da Paraíba, que, no caso, não comercializaria esse produto, mas apenas o utilizaria nas suas operações cotidianas, o que o torna consumidor final do produto adquirido. Você e a equipe de gestores de sua empresa foram convocados a verificar o cálculo do ICMS incidente sobre a operação, a fim de apurar se haveria mesmo saldo devedor e se deveria ser feito o recolhimento do tributo pago a menor. Considere para esse cálculo que a operação de venda do computador se deu por R\$3.520,00 (três mil e quinhentos e vinte reais) e alíquota interna em ambos os estados – São Paulo e Paraíba – é de 18% (dezoito por cento).

Para realizar a verificação do cálculo do tributo, utilize-se do disposto na Constituição da República a respeito do DIFAL – Diferencial de Alíquotas do ICMS.

Não pode faltar

IMPOSTOS ESTADUAIS

A competência para instituir, majorar e cobrar impostos foi distribuída aos estados da federação, conforme disposto no art. 155 da Constituição Federal (CF). A eles foi dada a competência para instituir três impostos: 1) imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD); 2) imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações (ICMS); e 3) imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA).

Antes de iniciarmos o estudo a respeito de cada um desses impostos, é preciso ressaltar a importância da atuação do Senado Federal em relação aos impostos estaduais, proporcionando, enquanto representante dos estados e do Distrito federal (DF), uma uniformidade da tributação e reduzindo as possibilidades de uma

guerra fiscal. São essas as competências do Senado, conforme o art. 155 da CF:

- a) Estabelecer alíquotas máximas do ITCMD (§1º, IV);
- b) Estabelecer alíquotas de ICMS aplicáveis às operações e prestações interestaduais (§2º, IV);
- c) Estabelecer alíquotas do ICMS aplicáveis na exportação (§2º, IV);
- d) Facultativamente estabelecer a alíquotas mínimas e máximas nas operações e prestações internas (§2º, V, a e b);
- e) Estabelecer alíquotas mínimas do IPVA.

Feitas as devidas considerações a respeito da tributação estadual, iniciaremos o estudo de cada um dos impostos estaduais, abordando as características e peculiaridades, o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes e forma de lançamento de cada um deles.

1) Imposto sobre transmissão causa mortis e doação (ITCMD)

O art. 155, I da Constituição da República assim dispõe a respeito do ITCMD: “Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos”.

Como visto acima, ao Senado restou a competência para estabelecer as alíquotas máximas do ITCMD, o que já fora estabelecido através da Resolução 09/92, que fixou a alíquota máxima de ITCMD em 8% (oito por cento).

Ainda sobre essa resolução, é importante destacar que o art. 2º previu a possibilidade de progressividade das alíquotas de ITCMD, o que foi confirmado pelo Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a constitucionalidade da referida norma, e que essa progressividade em razão do quinhão de cada herdeiro não viola o princípio da capacidade contributiva.

Quando se trata do ITCMD, surge o questionamento a respeito de qual é o estado competente para cobrar o imposto? Para responder a esse questionamento, recorreremos à própria Constituição, que já se antecipou ao problema e definiu a competência a partir da mobilidade ou imobilidade dos bens transmitidos causa mortis ou doação. Dispõe assim o referido artigo:

Art.155

§ 1º O imposto previsto no inciso I:

I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;

II - Relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;

III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:

a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;

b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior.



O fato gerador do ITCMD é a transmissão do bem, que pode se dar em razão da morte ou por meio de doação. No caso da transmissão *causa mortis*, o momento que define a legislação aplicável ao lançamento é o exato momento em que se dá a morte, por que é nesse momento em que ocorre a abertura da sucessão (princípio da *saisine*). Nesse sentido, inclusive, dispõe a súmula de nº 112 do Supremo Tribunal Federal (STF): “o imposto de transmissão *causa mortis* é devido pela alíquota vigente ao tempo da abertura da sucessão”. O imposto só será pago quando houver avaliação dos bens do espólio, o cálculo do tributo e a homologação desse cálculo. Ainda nesse sentido, têm-se as súmulas de nº 113 e 114 do STF.

Se a transmissão se dá por doação, observa-se a natureza do bem, se móvel ou imóvel, e a forma como se dá a transmissão dessas propriedades. Se imobiliária, a transmissão se dá com o registro, mas a maioria das leis estaduais tem exigido o pagamento do imposto antes mesmo de ter havido o registro. Já no caso de doação mobiliária, a transmissão ocorre com a entrega do bem – tradição, contudo, as leis estaduais já têm exigido o recolhimento do imposto no momento em que é firmado o contrato de doação.

A base de cálculo é o valor de venda dos bens no mercado e os contribuintes poderão ser quaisquer das partes envolvidas na operação tributada, a critério da disposição legal. Por fim, o lançamento desse imposto se dá por declaração, pois a autoridade fiscal constitui o crédito tributário a partir das informações prestadas pelo contribuinte.

2) Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicação (ICMS)

O art. 155, II da Constituição dispõe sobre a competência dos estados e do DF para instituir o ICMS, o imposto de maior arrecadação no Brasil e também um dos impostos de maior complexidade quanto à sua tributação. Muitos são os fatores que tornam complexa a tributação pelo ICMS e é por isso que você, enquanto profissional da Administração, Economia e Ciências Contábeis, inserido no universo empresarial, precisa conhecer esse tributo que tanto causa preocupações ao empresariado brasileiro.

A fim de trazer uniformidade à tributação do ICMS, já que cada um dos 26 estados e o Distrito Federal podem instituí-lo, a Constituição determinou a regulação desse imposto por meio de uma Lei Complementar Federal e, ainda nos termos da Constituição, também foi prevista a necessidade de convênios no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), para que os estados e o DF pudessem conceder ou revogar incentivos e benefícios fiscais e, como já abordado nesse estudo, a delegação de competência ao Senado Federal quanto à fixação de alíquotas do ICMS.

Antes de adentrarmos a análise do fato gerador, da base de cálculo, dos contribuintes e da forma de lançamento do ICMS, é importante, por se tratar de um imposto tão complexo, que destaquemos alguns pontos essenciais dessa tributação, como por exemplo, o conceito de mercadoria, o diferencial de alíquotas do ICMS, a substituição tributária, os serviços tributados pelo ICMS (pois há sim serviços sobre os quais incidem o imposto), entre outros pontos cruciais.

Para compreendermos o fato gerador do ICMS, é necessário, primeiramente, entendermos o que é mercadoria para os fins de incidência desse imposto. As mercadorias são bens móveis, objetos do mundo dos negócios, com finalidade comercial. Mas, para termos uma noção correta dessa finalidade comercial para fins de ICMS, recorreremos ao art. 4º da Lei Complementar (LC) 87/96 – Lei Kandir –, que esclarece o tal finalidade a partir do conceito de contribuinte:



Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (BRASIL, 1996, grifo nosso).

Outro ponto importante para a compreensão do fato gerador do ICMS é compreender quais os serviços tributados por esse imposto. Em regra, serviços são tributados pelos Municípios através do ISSQN. Ocorre que o art. 155 Constituição (BRASIL, 1988) tributa com ICMS serviços que, pela sua própria natureza, ultrapassam as fronteiras de um único estado e do DF, quais sejam: os serviços de transporte intermunicipal e interestadual e os serviços de comunicação.

Quanto aos serviços de transporte, podemos resumir o entendimento do STF (ADI 1600/DF e ADI 2669/DF) da seguinte forma. É constitucional a cobrança de ICMS sobre a prestação de serviço de transporte aéreo interestadual e intermunicipal de cargas, e de transporte terrestre interestadual e intermunicipal de cargas e passageiros. Por sua vez, é inconstitucional a cobrança de ICMS sobre a prestação de serviços de transporte aéreo interestadual, intermunicipal e internacional de passageiros e sobre serviços de transporte internacional de cargas.

Já em relação aos serviços de comunicação, o contribuinte do ICMS é a empresa prestadora do serviço oneroso de comunicação, como, por exemplo, as empresas de telefonia e de TV a cabo. Sobre os serviços de comunicação, é interessante que você conheça duas súmulas do STJ que afastaram a incidência do ICMS, a de nº 334, "o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à internet", e a de nº 350, "o ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular". Por fim, o STF recentemente considerou legítima a incidência de ICMS sobre a tarifa de assinatura básica mensal de telefonia, uma vez que "independente de concessão ou não de franquia de minutos ao usuário, é contraprestação pelo serviço de comunicação propriamente dito" (RE 912.888/SP).

Outro ponto relevante sobre o ICMS diz respeito à seletividade e à não cumulatividade do imposto. O ICMS, diferentemente do

IPI, poderá ser seletivo, em razão da essencialidade do produto, mas não é uma obrigação, como ocorre com o IPI. Já quanto à não cumulatividade, o imposto será não cumulativo, podendo-se compensar o que for devido, em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou à prestação do serviço, com o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou por outro estado da federação, ou pelo DF. Sobre o aproveitamento dos créditos de ICMS, é importante destacarmos a regra estabelecida pelo art. 155, §2º, II da CF/88, que dispõe:

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

- a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;**
- b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.**



Reflita

Veja que contradição acerca da seletividade do ICMS: a energia elétrica, um dos bens de grande essencialidade na vida das pessoas, possui uma das alíquotas mais altas de incidência desse mesmo tributo. Não seria o caso de reduzir a alíquota do ICMS cobrada para este serviço, em razão da essencialidade da energia elétrica, sentida por todos os membros da sociedade?

Um dos pontos mais relevantes sobre o ICMS, e também o de maior complexidade, diz respeito às operações interestaduais em que se questiona a que Estado caberia o produto da arrecadação tributária, o de origem do produto ou o de destino. A Constituição da República estabeleceu regra no art. 155, §2º, VII e VIII, recentemente alterado pela Emenda Constitucional 87/2015 com o intuito de solucionar esse conflito repartindo o produto da arrecadação entre o Estado de origem e o Estado destinatário. Vamos ao disposto nesse artigo, exemplificando para que você compreenda melhor:



Art. 155, §2º

VII – nas operações e prestações que destinem bens e serviços a **consumidor final, contribuinte ou não do imposto**, localizado em outro Estado, **adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual;**

VIII – a responsabilidade pelo recolhimento do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que trata o inciso VII será atribuída:

- a) ao destinatário, quando este for contribuinte do imposto;
- b) ao remetente, quando o destinatário não for contribuinte do imposto (BRASIL, 1988, grifo nosso).

Para aplicar o disposto nesse artigo às situações reais, devemos verificar a condição do destinatário da mercadoria: se ele também é contribuinte do imposto e dá destinação comercial a mercadoria; se ele, embora contribuinte do imposto, adquire a mercadoria como consumidor final; ou, se ele é consumidor final e não é contribuinte do imposto.



Exemplificando

Tome como referência as seguintes alíquotas: alíquota interna do estado de origem de 18%, do estado de destino também de 18% e alíquota interestadual, por ser o estado de destino da região nordeste, de 7%.

1) O destinatário é contribuinte do imposto e revenderá a mercadoria: a mercadoria sai do estado do Rio de Janeiro com destino a Sergipe, adquirida por R\$ 100,00 (cem reais). O Estado do Rio de Janeiro tem direito a R\$ 7,00 de ICMS (7% de 100). Quando a mercadoria chega a Sergipe ela é revendida por R\$ 300,00 (trezentos reais), mas o destinatário não vai pagar 18% dos R\$300,00 por que tem o direito de abater aquilo que já foi recolhido para o Estado do Rio de Janeiro. Sendo assim, ao invés de pagar R\$ 54,00, ele pagará R\$47,00 a título de ICMS para Sergipe.

2) Destinatário é contribuinte do imposto, mas, na operação, ele é apenas consumidor final, não havendo revenda da mercadoria. A mercadoria vendida por R\$ 300,00, nesse caso, garante ao estado de origem a alíquota interestadual de 7%, correspondendo a R\$ 21,00 para

o Estado do Rio de Janeiro. Já Sergipe, que é o Estado de destino terá direito, de acordo com o art. 155, §2º, VII, à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual (18% - 7% = 11%), correspondendo a R\$33,00. A essa diferença de alíquotas dá-se o nome de DIFAL.

3) Destinatário consumidor final e não contribuinte do imposto: com a edição da EC 87/15, dá-se a mesma solução vista acima para o destinatário que, apesar de ser contribuinte do imposto, na operação, será o destinatário final da mercadoria.

Mas, atenção, a regra estudada acima, de acordo com o art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), só começará a valer a partir do ano de 2019. Até lá, deve ser observada a regra de transição prevista no referido artigo.

Outro importante fator a respeito do ICMS é sobre a sua incidência na importação. Nesse sentido, tem-se matéria sumulada para que você saiba que incide ICMS na importação de mercadorias estrangeiras, conforme dispõe a súmula vinculante de nº 48: “na entrada de mercadoria importada do exterior, é legítima a cobrança do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro”.



Pesquise mais

Uma questão interessante a respeito do ICMS diz respeito à sua incidência ou não nas operações de leasing. Sobre esse assunto, convidamos você a ler esse artigo do CONJUR, site de notícias jurídicas. REVISTA CONSULTOR JURÍDICO (Ed.). **Não incide ICMS sobre operações de leasing**: Fim do Embate. 2010. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2010-mar-31/nao-incide-icms-operacoes-leasing-define-stj>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

Por fim, temos a substituição tributária no ICMS que está prevista na CF, no art. 150, § 7º, que dispõe que

a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido (BRASIL, 1988).



Como ICMS é imposto incidente sobre longas cadeias produtivas e de comercialização. A Constituição, a fim de facilitar a fiscalização, concentrando-a em um único contribuinte, previu que um único contribuinte da cadeia, a ser definido em lei, seria responsável por antecipar, pelos demais contribuintes, o pagamento de todo o imposto, com o cálculo do imposto devido baseado na Margem de Valor Agregado – MVA.

Agora sim, vamos conhecer o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes e a forma de lançamento do ICMS. Quanto ao fato gerador, as legislações estaduais, baseando-se nas disposições da LC 87/96, têm definido como fato gerador a saída da mercadoria do estabelecimento comercial, sendo que sua caracterização independe da natureza jurídica da operação que o constitua. Importa destacar, para finalizar a compreensão do fato gerador, a súmula 166 do STJ, que assim dispõe: “não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para o outro estabelecimento do mesmo contribuinte”.

Quanto à base de cálculo, quando analisamos as operações interestaduais, podemos perceber que a base de cálculo compreende o próprio montante do tributo, ou seja, o ICMS incide sobre seu próprio valor.



Exemplificando

Por exemplo, se a mercadoria é vendida por R\$100,00 (cem reais) e alíquota do imposto é de 18%, a base de cálculo é justamente o preço de venda da mercadoria, ou seja, o imposto já está embutido nesse preço (tributação por dentro).

Os contribuintes, como vimos quando estudamos o conceito de mercadoria, estão definidos no art. 4º da LC 87/96, e são aqueles que, sendo pessoa física ou jurídica, realizam, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços, sobre os quais incide o ICMS.

Finalizando nosso estudo sobre o ICMS, o lançamento do imposto se dará por homologação, competindo ao contribuinte ou responsável tributário apurar, declarar e recolher antecipadamente o tributo.



Vamos lembrar o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do ITCMD?

Fato gerador: transmissão, causa mortis ou doação, de quaisquer bens e direitos;

Base de cálculo: valor venal dos bens e direitos;

Contribuintes: quaisquer das partes envolvidas na operação, conforme dispuser a lei.

3) Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O art. 155, III da CF insere na competência tributária dos estados e do DF a instituição do IPVA, e, a seu respeito, o §6º estabelece que suas alíquotas poderão ser diferenciadas em função do tipo e da utilização, e que compete ao Senado Federal estabelecer as alíquotas mínimas desse imposto. É importante que você saiba que, ao contrário de muitos impostos já instituídos no Brasil, a União não editou norma geral a respeito do IPVA, podendo os estados exercer a competência legislativa plena, conforme o entendimento do STF.

Devido à ausência de uma norma geral que regule a cobrança do IPVA, isto é, capaz de definir um padrão para a tributação entre todos os estados, esses mesmos entes federativos puderam definir de forma razoável o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes do imposto.

Quanto ao fato gerador, é importante destacar que o STF entende que somente veículos terrestres podem sofrer a incidência do IPVA. Já quanto à base de cálculo, como deve quantificar o fato gerador do imposto, entende-se que está relacionada ao valor venal do veículo automotor. E, quanto ao contribuinte, a única pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato gerador, por exigência do Código Tributário Nacional (CTN), é o proprietário do veículo, devendo ser ele o contribuinte.

Por fim, esse imposto está sujeito a lançamento de ofício, competindo todo o lançamento à autoridade fiscal, sem qualquer participação do contribuinte.

Chegamos ao fim do nosso estudo sobre os impostos de competência dos estados e do Distrito Federal. Está preparado para conhecer os impostos de competência dos municípios?

Sem medo de errar

Para que você possa realizar a verificação do cálculo do ICMS devido pela Sellon S/A, é necessário que você recorra ao art. 155, §2º, VII da Constituição da República, que assim dispõe:



nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

Sendo assim, teríamos que o Estado de São Paulo, que é o estado de origem do produto, teria direito ao equivalente à alíquota interestadual, que é de 7%, uma vez que a mercadoria é destinada a um estado pertencente à Região Nordeste, sendo-lhe devido, então, o valor de R\$ 246,40 (duzentos e quarenta e seis reais e quarenta centavos). Já o estado de destino, que é o Estado da Paraíba, teria direito à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual. Considerando que a alíquota interna do Estado da Paraíba é de 18% (dezoito por cento), menos a alíquota interestadual, que é de 7% (sete por cento), o percentual devido ao Estado da Paraíba sobre o valor dessa operação seria de 11% (onze por cento), ou seja, o equivalente a R\$ 387,20 (trezentos e oitenta e sete reais e vinte centavos). Sendo assim, você pode perceber que assistia razão ao Estado da Paraíba e que deveria ser feito o recolhimento do saldo devedor de ICMS, correspondente, nesse caso, a R\$ 100,00 (cem reais) de diferença.

ICMS e as operações de leasing.

Descrição da situação-problema

Você trabalha em uma empresa que vende materiais de construção e bricolagem em geral, a Casinha de Sapê Ltda. Essa empresa precisa obter capital de giro e, para isso, aliena a uma instituição financeira um de seus caminhões. Após a alienação do caminhão, a empresa arrenda o veículo junto à instituição financeira que o adquiriu, ocorrendo assim o denominado leasing-back. O Estado Y notificou a empresa Casinha de Sapê Ltda., pois entende que há incidência de ICMS por ter havido, na verdade, venda do bem arrendado ao arrendatário, consoante com o disposto no art. 3º, inciso VIII da Lei Complementar 87/96 – a Lei Kandir –, que regulamenta o ICMS. Os sócios da empresa te procuram a fim de que você os ajude a solucionar essa situação junto ao Fisco Estadual. Sendo assim, responda aos sócios: é possível haver a incidência de ICMS nessa operação de leasing-back? Justifique a sua resposta.

Resolução da situação-problema

O art. 3º, inciso VIII da Lei Kandir dispõe que “o imposto não incide sobre: VIII – operações de arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário”. Ocorre que, apesar de o Fisco Estadual alegar que houve venda do bem arrendado ao arrendatário, tal argumento não merece prosperar, uma vez que na operação de leasing-back, tendo em conta que o fornecedor e o arrendatário se confundem na mesma pessoa, não há circulação da mercadoria – a mercadoria, em regra, sequer deixa o estabelecimento fornecedor – não podendo haver a incidência do ICMS nessa operação. Lembre-se, contudo, que nem todo arrendamento mercantil será livre do ICMS, pois, se houver mesmo a venda do bem arrendado ao arrendatário, como ocorre no leasing financeiro, haverá a incidência do imposto.

Faça valer a pena

1. O ITCMD é o imposto de competência dos estados incidente sobre transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos. A Constituição, no entanto, para evitar uma possível guerra fiscal, determinou quem seria o Estado competente para cobrar o referido imposto.

Conforme art. 155, § 1º, da Constituição da República, é correto afirmar, sobre o ITCMD, que:

a) Se a transmissão se refere a bens imóveis e respectivos direitos, a cobrança compete ao estado onde o bem está localizado, ou ao Distrito Federal, caso o bem esteja nele localizado.

b) Se a transmissão causa mortis for relativa a bens imóveis e seus respectivos direitos, a cobrança compete ao estado onde for processado o inventário do de cujus ou ao Distrito Federal.

c) Seja a transmissão relativa a bens móveis ou imóveis e a seus respectivos direitos, a cobrança compete ao estado onde estiver domiciliado o contribuinte ou ao Distrito Federal.

d) O ITCMD, por expressa disposição constitucional, terá suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal.

e) Tanto as alíquotas mínimas como as máximas do ITCMD, por expressa disposição constitucional, serão fixadas por lei complementar estadual.

2. A empresa Beta foi contratada pelo Município X para fornecimento de equipamentos hospitalares cuja fabricação é feita na Alemanha. A empresa Beta, nos termos do contrato administrativo, tem a responsabilidade de promover a importação desses equipamentos alemães e tem, também, a responsabilidade legal de recolher todos os tributos incidentes sobre essa operação por ocasião do desembarço aduaneiro. Ocorre que os equipamentos oriundos da Alemanha foram retidos na aduana brasileira, a fim de que fosse recolhido o ICMS incidente na importação. Ao ser notificada, a empresa Beta, em sua defesa, alegou que o imposto era devido pelo município X, que seria o destinatário da mercadoria. Alegou ainda que não incidiria o ICMS pela ocasião do desembarço aduaneiro, tendo em conta que o fato gerador do ICMS não decorre da importação da mercadoria, mas sim da sua circulação em território nacional, com a entrada da mercadoria no estabelecimento do destinatário final.

Considerando as regras de direito tributário, assinale a opção correta a respeito dessa situação hipotética.

- a) Não é possível a retenção pela aduana brasileira, uma vez que a Administração Pública, responsável tributária, não é contribuinte habitual do imposto.
- b) Quando do desembaraço aduaneiro, é legítima a cobrança do ICMS na entrada de mercadoria importada do exterior.
- c) Tendo em conta que os bens não serão comercializados, havendo apenas a entrada da mercadoria em território nacional, não haverá fato gerador do ICMS.
- d) Se o ICMS fosse realmente devido na importação, estaríamos diante de ilegítima bitributação, ao passo que se estaria exigindo o imposto de importação e o ICMS.
- e) O ICMS não é um imposto incidente sobre a importação por ser um imposto de natureza eminentemente fiscal, não podendo ser utilizado com o fim extrafiscal de equilibrar a balança comercial.

3. O ICMS ST, assim denominado quando a tributação se dá por regime de substituição tributária, tem aplicação extremamente comum nas grandes cadeias produtivas e de comercialização brasileiras. A função da substituição tributária é facilitar a fiscalização e arrecadação do imposto por parte da Administração Tributária, concentrando em um único contribuinte a obrigação de recolher o imposto relativo a toda a cadeia produtiva.

A empresa JKL Comércio e Atacadista Ltda. está sujeita ao regime de substituição tributária para frente em relação às mercadorias que comercializa. Quando da saída dessas mercadorias, estabeleceu um preço de venda do seu produto menor do que aquele que havia servido de base de cálculo do ICMS-ST, recolhido antecipadamente mediante aplicação da Margem de Valor Agregado - MVA. Por esse motivo, a referida empresa requereu junto ao Fisco Estadual a restituição do ICMS-ST recolhido a maior, com fundamento no art. 150, § 7º, da Constituição Federal.

Tendo em conta o regime de substituição tributária para frente, no caso do ICMS, a pretensão da empresa está:

- a) Incorreta, pois o regime de substituição tributária para frente não admite a restituição proporcional do imposto, quando a base de cálculo da operação efetivamente realizada é menor do que a base de cálculo presumida.
- b) Correta, pois admite-se a restituição do ICMS pago a maior no regime de substituição tributária para frente, quando a base de cálculo efetiva da operação foi inferior à presumida, evitando assim que haja enriquecimento ilícito do Estado.

c) Incorreta, pois, no regime de substituição tributária para frente, a tributação é definitiva, não havendo possibilidade de restituição do imposto, ainda que o fato gerador não se concretize.

d) Correta, contudo, o contribuinte só tem direito ao pedido de compensação dos valores, não havendo o que se falar em restituição dos valores pagos a maior.

e) Incorreta, pois, no instituto da substituição tributária para frente, os critérios de apuração da base de cálculo presumida já estão fixados com base em pesquisas de mercado, não havendo o que se falar em restituição, sendo a tributação uma das características do risco do negócio.

Seção 3.3

Impostos municipais

Diálogo aberto

Olá, aluno! Você já conheceu os impostos e contribuições sociais de competência da União e, também, todos os impostos de competência dos estados da federação estabelecidos pela Constituição da República. Já sabe identificar a ocorrência do fato gerador de cada um desses impostos no cotidiano de pessoas físicas e jurídicas, bem como a base de cálculo, os contribuintes e a forma de lançamento de cada um desses tributos. Agora, para finalizar o seu estudo a respeito da distribuição de competências tributárias feitas pela Constituição e o conhecimento de cada um dos impostos que podem ser instituídos por cada ente federado, convidamos você a conhecer os impostos de competência dos municípios, quais sejam: 1) imposto sobre transmissão de bens imóveis (ITBI); 2) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN), e; 3) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Observe que entre os impostos municipais está o ISSQN, imposto que provoca grande impacto no universo empresarial brasileiro e que tem sido objeto de infinitas disputas judiciais a respeito da competência para sua cobrança e arrecadação. Assim como ICMS, o ISSQN é um dos impostos que permeia o dia-a-dia das empresas no Brasil e, por esse motivo, você deve estar pronto para identificar a sua ocorrência e conhecer as peculiaridades de sua incidência, bem como da cobrança feita pela administração tributária municipal. A respeito de cada um dos impostos municipais, você se tornará capaz de identificar o fato gerador e a base de cálculo de cada um, assim como se está diante de um contribuinte ou de um responsável tributário por realizar seu pagamento e, também, se o lançamento daquele imposto se dará de ofício por parte da autoridade fiscal, por declaração do contribuinte, ou por homologação, situação em que, como você já sabe, o contribuinte fica com a responsabilidade de apurar, declarar e realizar o pagamento antecipado do referido imposto.

Conhecendo as características e peculiaridades de cada um desses impostos municipais, imagine que você trabalha para uma

empresa que realiza reformas em edifícios, a Reformando S/A, que está sediada no Município Y. O referido município editou lei estabelecendo que o serviço de reparação, conservação e reforma de edifícios, pontes, portos e congêneres seria tributado a título de ISSQN, a uma alíquota de 2%, respeitando a alíquota mínima estabelecida pelo art. 8º-A da Lei Complementar (LC) 116/03. Esse mesmo município, por meio de lei específica, concedeu um benefício fiscal, reduzindo a base de cálculo dos referidos serviços em 50% (cinquenta por cento). Os diretores da empresa, apesar de ficarem satisfeitos com a redução, que diminuiria os custos de seus serviços, tornando-os mais competitivos, ficaram preocupados, por que sabiam que a LC 116/03, havia sido alterada em 2016, proibindo que a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários se desse em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%. Você, enquanto gestor nessa empresa, deve responder: faz sentido a preocupação dos diretores da Reformando S/A? Deveria a empresa continuar a recolher o valor referente à aplicação da alíquota mínima sem a redução da base de cálculo?

Não pode faltar

Vamos dar início ao estudo dos impostos municipais. Você já sabe que a Constituição da República, ao distribuir as competências tributárias, permitiu, de forma taxativa, que os Municípios instituíssem e exigissem três impostos: imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI), imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) e imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

Faremos a análise de cada um desses impostos a partir de aspectos relevantes, das peculiaridades, do fato gerador, da base de cálculo, dos contribuintes e da forma de lançamento de cada um.

1) Imposto sobre transmissão de bens imóveis e direitos a eles relativos (ITBI).

Quando a transmissão de um bem imóvel ou dos direitos a ele relativos se dá inter vivos e por ato oneroso, estamos diante da incidência do ITBI, diferentemente do ITCMD, que tem seu fato gerador na transmissão de bens – móveis e imóveis – por causa mortis ou doação.

A partir da definição, podemos perceber algumas características próprias do fato gerador do ITBI: a) somente bens imóveis – por natureza ou acessão física – sofrem incidência do ITBI, os bens móveis não; b) além da transmissão dos bens imóveis, os direitos reais sobre bens imóveis – estabelecidos no art. 1225 do Código Civil (BRASIL, 2002) – importam na incidência do ITBI, exceto os direitos reais de garantia, a hipoteca e a anticrese; c) a cessão de direitos de aquisição de bens imóveis pelo ato de transmissão do bem tem que se fazer também incidir o ITBI; d) doação entre vivos, por que se a transmissão decorrer da morte estaremos diante da incidência do ITCMD, e; e) a transmissão tem que ser a título oneroso, porque se a título gratuito estaríamos diante da doação que faz incidir o ITCMD e não o ITBI.

Há que se ressaltar que, apesar de os municípios, em regra, exigirem o pagamento do ITBI no ato de registro da escritura do imóvel no Cartório de Notas, o STJ só admite a cobrança do imposto após o registro no Cartório de Registro de Imóveis, por que é nesse momento em que realmente há a transmissão do bem. Vejamos o seguinte julgado:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DEVIDO PROCESSO LEGAL. ITBI. FATO GERADOR. PROMESSA DE COMPRA E VENDA. 1. A jurisprudência do STF se consolidou no sentido de que suposta ofensa aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa, do contraditório e dos limites da coisa julgada, quando a violação é debatida sob a ótica infraconstitucional, não apresenta repercussão geral. Precedente: RE-RG 748.371, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, DJe 1º.8.2013. 2. A transferência do domínio sobre o bem torna-se eficaz a partir do registro público, momento em que incide o Imposto Sobre Transferência de Bens Imóveis (ITBI), de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Logo, a promessa de compra e venda não representa fato gerador idôneo para propiciar o surgimento de obrigação tributária. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (STF, 2015)



Como se apercebe a partir da definição do fato gerador do ITBI, trata-se de um tributo real, ou seja, é tributo incidente sobre coisas, não levando em consideração as características da pessoa do contribuinte, como ocorre nos tributos pessoais, tal qual o Imposto de Renda. Por esse motivo, o STF editou a Súmula 656, dispondo ser “inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel”.



Refleta

A súmula 656 do STF dispõe que é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o ITBI em razão do valor venal do imóvel. Tendo em conta que o ITBI é um imposto real, assim como IPTU e ITCMD, não deveria ser permitida a progressividade de alíquotas como forma de satisfazer o princípio da capacidade contributiva?

E você pode estar se perguntando qual é o município competente para cobrar o ITBI, já que o negócio jurídico – transmissão do bem imóvel – pode ter ocorrido em local distinto daquele em que está situado o bem imóvel. A resposta é clara e simples, e dada pela própria Constituição, no art. 156, §2º, II (BRASIL, 1988) que determina a competência ao município onde está localizado o bem imóvel.

A base de cálculo do ITBI é o valor venal dos bens ou direitos transmitidos. Já se o imóvel for adquirido em hasta pública, a base de cálculo será o valor da arrematação. Quanto aos contribuintes, compete à lei definir como contribuinte qualquer das partes envolvidas na operação tributada. A forma de lançamento desse imposto se dará por declaração, uma vez que o sujeito passivo ou terceiro, como os tabeliães, informam ao Fisco o valor da transação e o Fisco poderá acatá-la, lançando o tributo.

Antes de conhecermos mais um dos impostos de competência do município, é muito importante que você saiba sobre a imunidade do ITBI em alguns eventos societários. Dispõe o art. 156, §2º, I da Constituição que o ITBI “não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica **em realização de capital**, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, **salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a**

compra e venda desses bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil” (BRASIL, 1988, grifo nosso).



Exemplificando

Ao criar uma sociedade empresária, um dos sócios integraliza o capital social da empresa com um galpão que servirá como instalação das atividades empresariais. Nessa transmissão de bens, que não é a título gratuito, mas sim oneroso, não haverá a incidência do ITBI em razão da imunidade tributária. Essa imunidade só não seria cabível se esse imóvel fosse integralizado, por exemplo, ao capital social de uma imobiliária, que tem como atividade preponderante a compra, venda ou locação de bens imóveis.

Como saber se é ou não preponderante essa atividade? O art. 37, §1º do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que

considera-se caracterizada a atividade preponderante referida neste artigo quando mais de 50% (cinquenta por cento) da receita operacional da pessoa jurídica adquirente, nos dois anos anteriores e nos dois anos subsequentes à aquisição, decorrer de transações mencionadas neste artigo.



Assimile

Você se lembra as características que fazem incidir o ITBI e não o ITCMD nas operações de transmissão de bens? Vamos recordar?

- 1) ITBI só para bens imóveis;
- 2) ITBI somente se a transmissão se der por ato oneroso;
- 3) ITBI somente se a transmissão se der por ato *inter vivos*;

2) Imposto sobre Serviços de qualquer natureza (ISSQN)

Os Municípios têm competência para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza que não estejam compreendidos na incidência do ICMS. Tais serviços, em obediência à Constituição, estão definidos em lei complementar, a LC 116/03, e o ISSQN só pode incidir sobre os serviços que estejam na lista anexa da LC 116/2003.

Ainda sobre a LC 116/2003, nos termos do art.156, §3º da CF/88, coube a ela “fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISSQN e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos ou revogados”. A LC 116/03 estabeleceu, em seu art. 8º, II, a alíquota máxima do ISSQN em 5% (cinco por cento) e, com o advento da LC 157/16, que incluiu o art. 8º-A, a LC 116/03 estabeleceu a alíquota de 2% (dois por cento) como a alíquota mínima do ISSQN. O §1º desse mesmo artigo estabeleceu norma a respeito da concessão de isenções e benefícios fiscais no âmbito do ISS:



O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução da base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, **em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput**, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar (BRASIL, 2016, grifo nosso).



Exemplificando

O Município X estabelece alíquota de 2% para determinado serviço, cumprindo formalmente a imposição legal de alíquota mínima para ISS. Ocorre que o município X concedeu uma redução da base de cálculo em 50%, o que importaria, na verdade, uma alíquota efetiva de 1% (um por cento), contrariando assim, ainda que de forma indireta, a limitação legal.

O fato gerador do ISSQN está definido no art. 1º da LC 116/03 que assim dispõe:



O imposto sobre serviços de qualquer natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, **ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador** (BRASIL, 2003, grifo nosso).

A base de cálculo do imposto é o preço do serviço e o contribuinte é o prestador do serviço, e o ISSQN é imposto de lançamento por homologação.

Por fim, e muito importante para a compreensão do ISSQN em situações reais, é necessário que você saiba qual o município competente para cobrar o imposto, uma vez que a cobrança do ISSQN tem sido feita por mais de um município que se julga competente para cobrá-lo, ficando o contribuinte a mercê dos municípios, nessa eterna guerra fiscal. Por isso, também é importante que você saiba que uma das medidas judiciais postas à disposição do contribuinte para se ver livre dessa bitributação é a consignação em pagamento, em que se deposita o valor integral do débito a fim de extinguir o crédito tributário nos termos do art. 156, VIII do CTN.

Essa bitributação sequer deveria ocorrer, pois o art. 3º da LC 116/03 estabelece que o município competente para cobrar o imposto é aquele onde está localizado o estabelecimento prestador. Contudo, o próprio art. 3º traz exceções a essa regra, estabelecendo os casos em que o ISSQN será devido ao município onde o serviço foi prestado. Sendo assim, é importante que o contribuinte se atenha ao fato de o serviço que ele presta se enquadrar na regra ou na exceção estabelecida em lei.



Exemplificando

Uma empresa presta serviços de instalação de andaimes. Essa empresa tem sede no Município X, mas prestou serviços no Município Y. Tendo em conta que o serviço de instalação de andaimes está entre as exceções previstas no art. 3º da LC 116/03, mais especificamente no inciso II, o ISSQN será devido ao município em que o serviço foi prestado, no caso o município Y.



Pesquise mais

A respeito dessa guerra fiscal entre os municípios quanto à competência para cobrar o ISSQN, faça a leitura do artigo de opinião a seguir.

FERNANDES JUNIOR, Sergio. A Guerra Fiscal do ISS. 2017. Disponível em: <<http://www.contabeis.com.br/artigos/4072/a-guerra-fiscal-do-iss/>>. Acesso em: 14 mar. 2018

3) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU)

Conforme o art. 32 do CTN, o IPTU tem como fato gerador “a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”. Interessante ressaltar que o mesmo art. 32 define o que se considera como zona urbana, e estabelece alguns requisitos para que seja assim considerada, devendo ser preenchidos pelo menos 2 desses requisitos, como, por exemplo, ter, pelo menos, abastecimento de água e rede de iluminação, ou outros 2 desses requisitos mínimos.

A base de cálculo do IPTU é, assim como do ITBI, o valor venal do imóvel, podendo, contudo, ter valor diferente do ITBI em razão da forma de se apurar o valor venal para fins de IPTU. Já o contribuinte, conforme o art. 34 é “o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor a qualquer título”, a ser definido por meio de lei. Observe, porém, quanto ao possuidor, que só será contribuinte aquele que possui com ânimo de definitividade, não podendo ser contribuinte o possuidor que detém esse título apenas por força de um contrato, como é o caso do locatário (STJ, REsp 325.489/SP). E o IPTU é tributo lançado de ofício pelo município, sendo que a simples remessa do carnê de IPTU ao endereço do contribuinte já configura notificação de lançamento (Súmula 397).

Ainda sobre o IPTU, é muito importante a questão da progressividade fiscal e extrafiscal de suas alíquotas. A emenda constitucional 29/2000, que incluiu o §1º ao art. 156 da CF/88, permitiu que as alíquotas do IPTU fossem progressivas em razão do valor do imóvel, como forma de se tributar de forma mais efetiva aqueles que tivessem maior capacidade contributiva, estabelecendo, assim, a chamada progressividade fiscal do IPTU. Contudo, o STF declarou inconstitucionais as leis municipais que já haviam estabelecido alíquotas progressivas de IPTU antes da edição da EC 29/2000, uma vez que ainda não havia permissivo constitucional para tal cobrança (Súmula 668). Lembre-se, no sentido oposto da progressividade em razão do valor do imóvel, não se pode falar em progressividade legítima quando ela é estabelecida em razão do número de imóveis que o contribuinte possui (Súmula 589).

Já a chamada progressividade extrafiscal do IPTU tem como fundamento garantir a função social das propriedades e, para que isso

ocorra, tem-se a progressividade das alíquotas do IPTU em razão do tempo. Se um imóvel é subutilizado, não edificado ou não utilizado, o proprietário do solo deve dar a ele o devido aproveitamento, sob pena de o Município, por meio de lei específica para área incluída em seu plano diretor, aplicar medidas sancionatórias, entre as quais está o IPTU progressivo. A lei municipal então estabelecerá a alíquota do IPTU que será aplicável a cada ano, e essa alíquota nunca poderá exceder duas vezes o percentual referente ao ano anterior, nem ultrapassar a alíquota máxima de 15% (quinze por cento).

Por fim, mas não menos importante, tem-se a diferenciação de alíquotas de acordo com o uso e com a localização do imóvel. É importante que você se atenha ao fato de que não se trata de progressividade, por que, no caso da diferenciação das alíquotas, não haverá o aumento da base de cálculo, e, a cada aumento, um incremento de alíquota. O que justifica essa diferenciação são situações fáticas e não expressões numéricas. Por exemplo, faz diferença o bairro em que o imóvel está localizado e faz diferença se o imóvel é residencial, comercial ou industrial. De qualquer forma, tanto na progressividade quanto na diferenciação de alíquotas o que se pretende é concretizar o princípio da capacidade contributiva que é perfeitamente aplicável às características de impostos reais, como o IPTU e o ITCMD.

Assim encerramos o estudo dos impostos em espécie. Você agora está definitivamente apto a verificar a ocorrência de cada um dos impostos federais, estaduais e municipais, identificando o fato gerador, a base de cálculo, os contribuintes e a forma de lançamento tributário de cada um.

Sem medo de errar

Para responder ao questionamento a respeito da possibilidade ou impossibilidade de se aplicar a redução da base de cálculo concedida pelo Município Y, é necessário que você tenha conhecimento não da regra prevista no art. 8º-A, §1º da LC 116/03, que proíbe a concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima de 2%, mas sim das exceções a essa regra.

O art. 8º-A, §1º da LC 116/03, ao estabelecer a regra, excepciona

dela os serviços constantes dos itens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa à referida lei complementar. E entre esses serviços está justamente o serviço prestado pela Reformando S/A - reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS) -, sendo possível nesses casos a concessão de benefícios fiscais, como a redução da base de cálculo do ISSQN para uma alíquota inferior a 2%.

Sendo assim, não há motivo para a preocupação dos diretores e a Reformando S/A já pode, a partir da vigência da lei municipal que concedeu o benefício fiscal, aplicar a redução da base de cálculo, reduzindo os custos dos serviços de reforma de edifícios por ela prestados.

Avançando na prática

O ISSQN e a definição do Município competente para cobrar o imposto.

Descrição da situação-problema

Em janeiro de 2017, a pessoa jurídica Florzinha Feliz Ltda., com sede no município X, prestou serviço de decoração e jardinagem no município W e não recolheu o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN). Ocorre que, em julho do mesmo ano de 2017, a empresa foi autuada pelos dois municípios – X e W - para que efetuasse o pagamento do referido imposto. Você, que é um dos gestores dessa empresa, foi questionado a respeito da competência para cobrar o ISSQN devido: qual o Município competente para cobrar o imposto?

Tendo em conta que ambos os municípios se julgam competentes para cobrar o imposto e que a empresa foi autuada pelos dois entes tributantes, o setor jurídico da empresa sugeriu a propositura de uma ação de consignação em pagamento. Você foi questionado se, uma vez feita a consignação em pagamento, os municípios poderão ainda assim ajuizar execução fiscal para a cobrança judicial do ISSQN.

Resolução da situação-problema

O art. 3º da LC nº 116/03 prevê que, em regra, o “serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador”. Contudo, esse mesmo artigo prevê exceções a essa regra, caso em que o imposto será devido no local da execução do serviço. Como a empresa Florzinha Feliz Ltda. prestou serviços de decoração e jardinagem (subitem 7.11 da lista anexa - inciso VIII) no município W, será devido o imposto a este município, que foi o local da execução do serviço.

Já quanto à ação de consignação em pagamento, tendo sido realizado o depósito do montante integral, o crédito tributário ficará suspenso nos termos do art. 151, inciso II, do CTN. Dessa forma, considerando que o crédito está com a exigibilidade suspensa, os municípios não podem ajuizar a execução fiscal.

Faça valer a pena

1. A Constituição da República, de 1988, ao distribuir a competência tributária entre os entes federados, concedeu aos municípios a competência para instituir três impostos, quais sejam: imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) e imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN).

Quanto às normas constitucionais aplicáveis aos impostos de competência dos municípios, assinale a opção correta.

- a) É plenamente possível a incidência do ISSQN sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal, desde que respeitada a alíquota intermunicipal máxima estabelecida em lei complementar.
- b) Em caso de subutilização do solo urbano, o poder público municipal poderá, por meio de lei específica para a área incluída no plano diretor, exigir o IPTU progressivo no tempo.
- c) Se o Município editar lei após a Emenda Constitucional 29/2000 que institua a cobrança de IPTU com alíquotas diferentes, em razão da localização do imóvel, esta deverá ser declarada inconstitucional.
- d) A cobrança do imposto por transmissão de bens imóveis (ITBI) por ato inter vivos, a título oneroso, é da competência do município do domicílio tributário do alienante do imóvel.
- e) Todo e qualquer imóvel localizado na área urbana de um município implica a incidência do imposto sobre a propriedade territorial urbana (IPTU).

2. A arrecadação tributária dos impostos municipais é de suma importância para o desenvolvimento social das municipalidades, satisfazendo o interesse público a partir da efetiva instituição e arrecadação desses impostos. Por esse motivo os municípios devem estruturar a sua administração tributária municipal, para que haja a fiscalização e cobrança de IPTU, ITBI e ISSQN, devendo, inclusive, inscrever em dívida ativa e promover a execução fiscal em desfavor de contribuintes inadimplentes.

Sobre os impostos municipais é correto afirmar:

a) Somente podem ser concedidos, em âmbito municipal, isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ISSQN por meio de lei complementar nacional, como forma de se prevenir a guerra fiscal entre os Municípios.

b) Haverá imunidade de ITBI quando da realização do capital social de pessoa jurídica, desde que a atividade preponderante da empresa adquirente não seja a compra e venda desses bens ou direitos.

c) De acordo com o entendimento do STF, o ITBI poderá ter alíquotas progressivas conforme o valor venal do imóvel, assim como acontece também com o IPTU, e quanto maior o valor do bem, maior a alíquota.

d) A previsão de alíquotas progressivas no tempo para o IPTU depende apenas de lei municipal, sendo possível a sua aplicação imediata em caso de desatendimento à função social da propriedade urbana.

e) Compete exclusivamente aos municípios fixar as alíquotas mínima e máxima para o ISSQN, variando as alíquotas conforme o serviço prestado, desde que haja expressa previsão em lei municipal.

3. A empresa Ômega atua no ramo de locação de máquinas e equipamentos para construção civil e incorporou ao seu patrimônio um imóvel no valor de R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) em realização de capital. O município X realizou a cobrança do ITBI pela alíquota de 3% sobre o valor do bem adquirido. Inconformada, a empresa propôs ação de repetição de indébito buscando reaver o valor que entende indevidamente cobrado pelo referido Município.

Essa ação de repetição de indébito tributário deve ser julgada:

a) Procedente, uma vez que se está diante de imunidade tributária.

b) Procedente, pois se trata de hipótese de exclusão do crédito tributário.

c) Improcedente, pois a alíquota aplicada é maior que o máximo permitido em Resolução do Senado.

d) Improcedente, uma vez que a atividade da empresa é de locação de bens móveis.

e) Improcedente, uma vez que a ação intentada não é a medida cabível para essa discussão.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11 ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. JusPodivm, 2017.

BRASIL. Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm.

BRASIL. **Código Civil**. Promulgado em 10 jan 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 9 jan. de 2017.

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Lei Complementar de nº 87 de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp116.htm. Acesso em: 9 jan. 2017.

_____. **Regulamento Aduaneiro**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Regulamento do Imposto de Renda**. Decreto 3000 de 26 de março de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Resolução nº 09 de 1992**. Congresso Nacional. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm. Acesso em: 9 mar de 2018.

BRASIL. Congresso Nacional. Resolução de n.º 09 de 1992. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 9 mar de 2018.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 9 mar de 2018.

BRASIL. Lei Complementar de nº 87 de 13 de setembro de 1996. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 9 mar de 2018.

BRASIL. Regulamento Aduaneiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm.

BRASIL. Regulamento do Imposto de Renda. Decreto 3000 de 26 de março de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Jurisprudência. REsp 1358281/SP (recurso repetitivo), Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/04/2014, DJe 05/12/2014. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1358281&repetitivos=REPETITIVOS&tb=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Jurisprudência. REsp n. 111.264.6/SP, rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, j. 26.8.09. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1112646&repetitivos=REPETITIVOS&tb=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula n°436. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp>.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula n°463. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp>.

BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmula n°498. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmulas. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp> Acesso em: 9 mar de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmulas Vinculantes. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp>.> Acesso em: 9 mar de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmulas. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf.> Acesso em: 9 mar de 2018.

BRASIL. TRIBUNAL SUPERIOR DO TRABALHO. Orientações Jurisprudenciais da Subseção Especializada em Dissídios Individuais – SBDI I. OJ 400. Disponível em: http://www.tst.jus.br/web/guest/ojs/-/asset_publisher/1N7k/content/01-subsecao-i-especializada-em-dissidios-individuais-sbdi-i?inheritRedirect=false&re_direct=http%3A%2F%2Fwww.tst.jus.br%2Fweb%2Fguest%2Ffojs%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_1N7k%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D2.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **XI Simpósio Nacional de Direito Tributário**, Centro de estudo de Extensão Universitária - São Paulo. São Paulo : Resenha Tributária. Centro de Estudos de Extensão Universitária. 1986.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **XI. simpósio nacional de direito tributário**, Centro de estudo de Extensão Universitária - São Paulo. São Paulo : Resenha Tributária. Centro de Estudos de Extensão Universitária. 1986.

STF. **AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO**, ARE 926587, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI DJ: 20/01/2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=0001876778base=baseMonocraticas>>. Acesso em: 9 jan. 2018.

_____. **Recurso Extraordinário**. REExt 593.849. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 19/10/2016. 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

_____. **Recurso Extraordinário**. REExt. 912.888. Rel. Min Teori Zavasky. DJ 13/10/2016. 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12808374>> Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Súmulas Vinculantes**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp>> Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Súmulas**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf> Acesso em: 9 mar. de 2018.

STF. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. REExt 593.849. Rel. Min. Edson Fachin. DJ 19/10/2016. STF, 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=327683>>. Acesso em 20/11/2017..

STF. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. REExt. 912.888. Rel. Min Teori Zavasky. DJ 13/10/2016. STF, 2016. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12808374>> Acesso em: 9 mar de 2018.

STJ. **Súmulas**. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/enunciados.jsp>> Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Jurisprudência**. REsp 135.828.1/SP (recurso repetitivo), Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/04/2014, DJe 05/12/2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1358281&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

_____. **Jurisprudência**. REsp n. 111.264.6/SP, rel. Min. Herman Benjamin, Primeira Seção, j. 26.8.09. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=1112646&repetitivos=REPETITIVOS&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>>. Acesso em: 9 mar. 2018.

TST. **Orientações Jurisprudenciais da Subseção Especializada em Dissídios Individuais** – SBDI I. OJ 400. Disponível em: <http://www.tst.jus.br/web/guest/ojs/-/asset_publisher/1N7k/content/01-subsecao-i-especializada-em-dissidios-individuais-sbdi-i?inheritRedirect=false&redirect=http%3A%2F%2Fwww.tst.jus.br%2Fweb%2Fguest%2Fojs%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_1N7k%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D2>. Acesso em: 9 mar. 2018.

Crédito tributário e sistema tributário diferenciado

Convite ao estudo

Você já conhece todos os impostos de competência de cada um dos entes federados conforme a Constituição da República distribuiu a competência tributária, certo? Mas será que apenas porque a Constituição lhes deu poder para tributar, os entes federados já podem exigir o pagamento do tributo do sujeito passivo da relação tributária? Não! Primeiramente é necessário que ocorra o fato gerador do tributo, ou seja, que a situação prevista na legislação tributária aconteça no mundo dos fatos para que se dê início à constituição do crédito tributário. E, uma vez ocorrido o fato gerador, já se poderá exigir o pagamento do tributo? Já estará constituído o crédito tributário? Não! É necessário que a autoridade fiscal dê início ao procedimento de lançamento e, uma vez definitivamente constituído, possa exigir o pagamento do tributo do sujeito passivo. Você agora obterá as respostas para essas peculiaridades do crédito tributário: como ele é constituído? Quanto tempo o Fisco tem para constituí-lo? A partir de que momento pode-se exigir o pagamento do tributo do sujeito passivo? Quanto tempo o Fisco tem para cobrar o tributo não pago? Nesse estudo, você conhecerá os aspectos do crédito tributário: lançamento, decadência, prescrição, exclusão, extinção e suspensão desse crédito. É muito importante para o profissional que atue, direta ou indiretamente, com a área tributária, que ele conheça bem esses aspectos do crédito tributário para, unindo ao seu conhecimento sobre os impostos em espécie, identificar quando e se é legítima a cobrança do tributo e a forma como ela é feita em cada situação. Além dos aspectos do crédito tributário, neste estudo, você compreenderá o sistema tributário diferenciado do Simples Nacional.

Saberá a diferença entre as Microempresas e as Empresas de Pequeno Porte; que tributos estão incluídos na sistemática do simples nacional; as regras específicas desse regime diferenciado de tributação e também quem é o microempreendedor e quais as vantagens que esse sistema proporciona às empresas brasileiras que se enquadrem em suas regras. É muito importante que você, caro aluno, compreenda bem a sistemática do Simples Nacional porque a tendência é que, cada dia mais, e, principalmente, com as práticas governamentais de ampliação e abrangência desse regime de tributação, mais empresas se tornem optantes pelo regime simplificado. Pronto para começar?

ATENÇÃO: direcione a linguagem para o aluno, pois este item estará no livro didático.

Seção 4.1

Obrigação tributária

Diálogo aberto

Ol  Aluno, você agora já conhece todos os impostos de competência de cada um dos entes federados, conforme a Constitui o da República distribuiu a competência tributária. Porém, para tornar o seu conhecimento ainda mais completo e plenamente aplicável ao exercício de sua profissão, capacitando para reconhecer as situa oes tributárias mais diversas no seu dia a dia profissional,   necessário que você saiba como nasce a obriga o tributária e, principalmente, como se constitui o crédito tributário. Durante os seus estudos a respeito dos impostos em espécie, você se deparou, ainda que de forma superficial, com a forma de lançamento de cada um desses impostos. Agora, você se aprofundar  no estudo das formas de lançamento tributário, porque   através delas que o crédito tributário   constituído, possibilitando assim a cobrança do tributo devido por parte da Administra o Tributária. Tão importante quanto conhecer como se constitui o crédito tributário e quais as modalidades de lançamento existentes na legisla o tributária, é conhecer o prazo que o Fisco tem para lançar o tributo e o prazo que esse mesmo Fisco tem para cobrar o tributo através de uma execu o fiscal. Trata-se dos institutos da decadência e prescri o tributárias que devem ser conhecidas por qualquer profissional das áreas de administra o, economia e ciências contábeis, a fim de que possa verificar se realmente o tributo pode ser exigido pela autoridade fiscal.

Sendo assim, a partir do conhecimento dos institutos da prescri o e da decadência tributária, imagine que você   gestor em uma grande empresa do ramo de hotelaria, que tem inúmeros estabelecimentos espalhados pelas principais cidades do país, a Dorme Bem Hotéis S/A. Em 2016, a Dorme Bem Hotéis S/A verificou a existência de débito de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), apurados pelo regime de tributa o do Lucro Real, referente ao ano calendário de 2012 e que não foram devidamente declarados. Antes mesmo que a autoridade fiscal desse início ao Processo

Administrativo Fiscal – PAF, a Dorme Bem Hotéis S/A realizou o pagamento do tributo devido, acrescido dos juros de mora. Constatado o pagamento dos débitos referentes ao ano calendário de 2012, a União notificou a empresa contribuinte para que pagasse multa sancionatória incidente sobre o tributo pago extemporaneamente. Além disso, a União realizou o lançamento do IRPJ referente ao ano calendário 2008, que também não havia sido declarado nem pago pela contribuinte. Inconformados com a autuação feita pela União, em reunião de acionistas – em que estavam alguns gestores, inclusive você – foi feito o seguinte questionamento: É correta a cobrança do IRPJ referente ao ano calendário 2008?

Responda a esse questionamento utilizando-se do seu conhecimento a respeito das modalidades de lançamento dos tributos e, principalmente, dos institutos da decadência e prescrição do crédito tributário.

Não pode faltar

Olá caro aluno, vamos dar início ao estudo da obrigação tributária? Nesse momento do nosso estudo, você conhecerá o fato gerador, a distinção entre a obrigação tributária principal e acessória, o crédito tributário e como se dá a sua constituição através das modalidades de lançamento estabelecidas pelo Código Tributário Nacional. Você já conhece esses conceitos aplicados diretamente aos impostos federais, estaduais e municipais que já foram objeto do seu estudo. Mas agora você vai se aprofundar no conhecimento da obrigação tributária e nos aspectos relevantes do crédito tributário, passando por um dos temas mais importantes para aqueles que lidam cotidianamente com a tributação: a decadência e a prescrição do crédito tributário. Então, vamos lá?

Começaremos pela obrigação tributária propriamente dita, pois só através do surgimento dela é que vai nascer para o Fisco o direito de constituir o crédito tributário e exigí-lo do sujeito passivo da relação jurídico-tributária.

1- Obrigação Tributária e a Teoria do Fato Gerador

O Código Tributário Nacional define em seu art. 114 (BRASIL, 1966) que o “fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Aqui es-

tamos diante da denominada “hipótese de incidência tributária” que vai se referir a algo que pode vir a acontecer no mundo dos fatos e incorrer em incidência tributária.

Na mesma esteira e melhor definindo o que se entende por fato gerador da obrigação tributária, o art. 113, §1º do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador”, ou seja, quando a situação que está prevista na lei (hipótese de incidência) se verificar no mundo concreto, no mundo real (fato gerador), teremos o surgimento de uma obrigação tributária, que é um vínculo jurídico obrigacional, de caráter transitório, que surge entre o sujeito ativo (entes federados), que é o credor nessa relação, e o sujeito passivo (contribuintes ou responsáveis tributário), que é o devedor nessa mesma relação.

A obrigação principal da relação tributária está diretamente relacionada ao fim que a tributação tem, ou seja, pretende-se com a tributação levar recursos aos cofres públicos para que o Poder Público possa realizar o bem comum, satisfazendo o interesse público. Sendo assim, **a obrigação tributária principal é obrigação que o sujeito passivo tem de pagar o tributo**, levando dinheiro aos cofres públicos. Ainda quanto à obrigação principal, é importante destacar que a multa tributária não é tributo, mas a obrigação de pagá-la tem natureza tributária, tanto que, se não paga, converte-se em obrigação principal.

Além da obrigação principal, temos também as obrigações tributárias acessórias que “tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos” (BRASIL, 1966, art. 113, § 2º do CTN). Aqui não se está diante de uma obrigação de dar dinheiro ao Estado, mas sim diante de obrigações de fazer e não fazer. Por isso essas obrigações são de natureza instrumental que visam facilitar o cumprimento das obrigações principais e a fiscalização realizada pela Administração Tributária.



Exemplificando

São obrigações acessórias de fazer: emitir nota fiscal; entregar a declaração de ajuste anual do Imposto de Renda da Pessoa Física; escriturar os livros fiscais etc. E são obrigações acessórias de não fazer: não receber mercadorias sem nota fiscal, não rasurar documentos fiscais etc.

2- Crédito Tributário e Lançamento

Uma vez ocorrido o fato gerador é preciso que a Administração Tributária defina quem é o devedor daquele tributo, quanto esse devedor deve pagar e qual o prazo que ele tem para pagar. Não basta simplesmente a ocorrência do fato gerador para se afirmar que o Fisco já tem direito ao crédito tributário e que este já está constituído. É necessário, uma vez que tem de se definir vários aspectos relativos a esse crédito tributário, que se estabeleça um procedimento administrativo fiscal que declare formalmente o surgimento da obrigação tributária com a ocorrência do fato gerador e que constitua o crédito tributário. A esse procedimento dá-se o nome de lançamento (BRASIL, 1966, art. 142, CTN).

Você então já pôde perceber que o crédito tributário decorre da obrigação principal e, segundo o CTN, tem a mesma natureza desta. Assim para ter crédito tributário, temos que ter o surgimento de uma obrigação tributária, que, por sua vez, depende da ocorrência do fato gerador. Para que esse crédito seja devidamente constituído e possa, assim, ser exigido do sujeito passivo, é necessário o procedimento de lançamento.

Mas atenção caro aluno, "o crédito tributário não surge com o fato gerador. Ele é constituído com o lançamento" (STJ, REsp 250.306/DF).

Visto isso, você pode estar se questionando: mas de quem é a competência para lançar? Compete à própria autoridade fiscal ou ao sujeito passivo da obrigação? A resposta para sua pergunta está no art. 142 do CTN (BRASIL, 1966) que afirma ser competência privativa da autoridade administrativa o lançamento. Mas aí você ainda pode estar se perguntando: eu já estudei os impostos em espécie e sei que, por exemplo, o Imposto de Renda é um imposto de lançamento por homologação em que compete ao sujeito passivo apurar o valor devido, declará-lo e ainda pagar o tributo antecipadamente. Não seria o sujeito passivo o competente para lançar nesse caso? A resposta é negativa. A competência do lançamento, que é procedimento administrativo, continua sendo da Administração Tributária, o sujeito passivo só tem maior participação nessa modalidade de lançamento, mas o ato de lançar em si, dispõe o art. 150 do CTN (BRASIL, 1966), é e sempre será da autoridade fiscal definida em lei do ente tributante.

Para esclarecer vamos ao estudo das modalidades de lançamento:

As modalidades de lançamento vão variar conforme a intensidade da participação do sujeito passivo no procedimento de lançamento.

No lançamento de ofício, o sujeito passivo praticamente não participa do procedimento; já no lançamento por declaração, o sujeito passivo se limita a prestar informações ao Fisco que a partir delas dá início ao procedimento; e no lançamento por homologação o sujeito passivo participa de quase todas as etapas que compõem o procedimento.

a) Lançamento de Ofício

Nessa modalidade de lançamento, a autoridade fiscal se utiliza das informações a respeito do sujeito passivo já constantes de seu banco de dados, ficando a cargo da autoridade apurar o valor devido e determinar o prazo para pagamento.

! Atenção

O IPTU e o IPVA são tributos de lançamento de ofício. Por esse motivo é que recebemos em nossas casas o carnê para pagamento do IPTU, já com o valor apurado pelo Fisco e o prazo para pagamento.

A respeito do lançamento de ofício não podemos deixar de estudar o art. 149 do CTN, pois muitas são as situações em que, por condutas praticadas pelo sujeito passivo ou até mesmo pela autoridade fiscal, deve haver o lançamento direto do tributo, sem qualquer participação do sujeito passivo. Assim dispõe o art. 149 do CTN (BRASIL, 1966):

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 inexistência, 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.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

b) Lançamento por Declaração

Nessa modalidade de lançamento, o sujeito passivo presta informações sobre a ocorrência do fato gerador à autoridade fiscal para que se efetive o lançamento. Vemos nesse caso que há uma participação moderada do sujeito passivo. O Fisco se baseará nas informações por ele prestadas para apurar definitivamente o valor devido. Mas lembre-se, caro aluno, a autoridade fiscal não está vinculada às declarações do sujeito passivo, ela somente se baseia nessas informações, podendo inclusive lançar de ofício se verificar que as informações não correspondem à realidade dos fatos.



Exemplificando

O ITBI é um imposto sujeito a lançamento por declaração. Ao efetuar a transmissão do bem imóvel, objeto de contrato de compra e venda, o sujeito passivo deve informar ao Fisco Municipal o valor da operação. Informado o valor, o Fisco procederá ao lançamento, verificando se a informação condiz com a realidade dos fatos.

Antes de analisarmos, a modalidade de lançamento por homologação é importante que você saiba que o CTN admite a retificação da declaração por iniciativa do próprio sujeito passivo, com a finalidade de excluir ou reduzir tributo. Contudo, para isso deve o declarante comprovar o erro em que se funda a alteração e que ele faça isso **antes de notificado do lançamento** (BRASIL, 1966, art. 147, §1º, CTN). Após a notificação só é possível a alteração para excluir ou reduzir tributo mediante a impugnação do lançamento por parte do sujeito passivo, não mais por retificação.

c) Lançamento por Homologação

O art. 150 do CTN (BRASIL, 1966) assim dispõe a respeito do lançamento por homologação: “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**”. Nessa modalidade de lançamento, a participação do sujeito passivo é bastante efetiva, atuando em praticamente todas as etapas do procedimento, declarando a situação que levou a ocorrência do fato gerador, apurando o valor devido e antecipando o pagamento sem o prévio exame da autoridade fiscal, competindo a ela, tão somente, homologar o lançamento, concordando com a atividade do sujeito passivo.



Imagine

O Imposto de Renda da Pessoa Física é um imposto sujeito a lançamento por homologação. O contribuinte apura o valor devido e efetua o pagamento antecipado desse tributo mensalmente. Encerrado o ano fiscal, em abril de cada ano, o contribuinte deve entregar a Declaração de Ajuste Anual, em que se verificará se há saldo devedor ou se há valor a ser restituído, para que ao final o Fisco Federal homologue o pagamento do tributo, liberando o contribuinte da obrigação.

Mas tenha atenção ao fato de que não é com pagamento do tributo que se constitui o crédito tributário, mas sim com a homologação desse pagamento.



Assimile

Lançamento de ofício: O Fisco se utiliza das informações constantes de seu banco de dados a respeito do contribuinte. A participação do sujeito passivo é quase nula.

Lançamento por declaração: O sujeito passivo presta informações ao Fisco a respeito do fato gerador ocorrido e o Fisco procede ao lançamento. O sujeito passivo tem participação intermediária no lançamento.

Lançamento por homologação: O sujeito passivo declara a ocorrência do fato gerador, apura o valor do tributo e realiza o pagamento antecipado, competindo ao Fisco apenas homologar o pagamento. O sujeito passivo participa praticamente de todas as etapas do lançamento

Agora você já conhece as modalidades de lançamento, mas é importante que você se atente a algumas peculiaridades sobre o lançamento. E entre elas está o lançamento por arbitramento, que não é outra modalidade de lançamento, mas sim uma técnica aplicada pelo Fisco para definir a base de cálculo do tributo, procedendo ao lançamento de ofício. Assim dispõe o art. 148 do CTN (BRASIL, 1966): “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, arbitraré 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”.

Ainda quanto ao lançamento é importante destacar que se trata de uma atividade vinculada e obrigatória, sujeitando a autoridade fiscal à responsabilidade funcional quando não realizar o lançamento.

Outro fator relevante do lançamento está em saber qual a legislação aplicável quando do lançamento pela autoridade administrativa. Afirma o art. 144 do CTN (BRASIL, 1966) que “O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”, ou seja, não se aplica a lei vigente no momento do lançamento, mas sim a lei vigente quando da ocorrência do fato gerador, que pode ter ocorrido anos antes do lançamento, uma vez que autoridade fiscal tem, em regra, o prazo de cinco anos a contar do primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte para proceder ao lançamento.

Esse mesmo art. 144, em seu § 1º (BRASIL, 1966), dispõe que “aplica-se ao lançamento a legislação que, **posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização**, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, **exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros**”.

E por fim, vejamos a possibilidade de alteração do lançamento já regularmente notificado.

Quando a autoridade administrativa efetua o lançamento do tributo é necessário que ela comunique oficialmente o sujeito passivo. É por esse motivo que, por exemplo, recebemos o carnê do IPTU em nossas casas para que saibamos quando e quanto pagar a título do imposto. E é somente a partir da notificação, e não do lançamento, que se conta prazo para pagar o tributo ou proceder à impugnação, não podendo, a partir desse momento, ser, em regra, alterado.

Porém, o art. 145 do CTN (BRASIL, 1966) traz exceções a essa regra, permitindo que se altere o lançamento mesmo após notificado o sujeito passivo. E são elas: a) impugnação do sujeito passivo; b) o recurso de ofício e c) a iniciativa de ofício da autoridade administrativa.

O sujeito passivo, se não concordar com o lançamento feito pela autoridade fiscal, poderá impugná-lo, a fim de desconstitui-lo ou alterá-lo. Quando o sujeito passivo impugna o lançamento, a autoridade administrativa pode com ele concordar, total ou parcialmente; nesse caso o processo administrativo será, necessariamente, remetido à segunda instância administrativa – o que se denomina recurso de ofício. E por último, no exercício da autotutela, a autoridade administrativa pode aferir a legalidade do lançamento, corrigindo os vícios que o maculam, ainda que já tenha sido notificado o sujeito passivo.

Há ainda a possibilidade de alteração do lançamento por erro de direito, e ela está prevista no art. 146 do CTN (BRASIL, 1966): “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, **quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução**”. Esse dispositivo busca garantir que, se a administração tributária alterar os critérios jurídicos de lançamento, essas modificações só sejam aplicadas aos casos futuros, não podendo alcançar fatos pretéritos, o que traz segurança jurídica ao sujeito passivo.



Exemplificando

O Fisco Federal aceitava uma determinada classificação fiscal de uma mercadoria para fins de IPI. Em momento posterior, a autoridade fiscal altera seu entendimento adotando um novo critério jurídico para realizar o lançamento do tributo quanto àquela mesma mercadoria. Essa alteração não poderá ser aplicada de forma retroativa, devendo ser aplicada tão somente aos fatos geradores futuros.

3 - Decadência e Prescrição do Crédito Tributário

Você já sabe que para constituir o crédito tributário, dando à Fazenda Pública o direito de exigí-lo, é necessário que se proceda ao lançamento. Mas você deve estar se perguntando: a Fazenda Pública tem um prazo para fazer esse lançamento? Ou, em outras palavras: a Fazenda Pública não tem um prazo para cobrar o tributo não pago pelo sujeito passivo?

A resposta ao seu questionamento é SIM! O Fisco tem prazo para lançar o tributo e também tem prazo para exigí-lo. Em ambos os casos o prazo é de 5 (cinco) anos. A diferença, e isso é o que nos interessa, é o termo inicial de cada um desses prazos. Vamos então ao estudo da decadência e da prescrição tributárias e à contagem desse prazo legal concedido à Fazenda Pública.

a) Decadência

Quando ocorre a decadência tributária a Administração Tributária tem por extinto o direito de lançar o tributo. Já quando ocorre a prescrição estará extinto o direito de exigir, cobrar o tributo através da propositura de uma execução fiscal. Em ambos os casos haverá a extinção do crédito tributário consoante o art. 156, V do CTN (BRASIL, 1966).

Você pode perceber que a decadência impede o nascimento do crédito tributário, isso porque, se ela extingue o direito de realizar o lançamento, e o lançamento é que constitui o crédito tributário, logo não haverá crédito tributário em razão da fluência do prazo decadencial.

A regra geral do prazo decadencial está no art. 173, I do CTN (BRASIL, 1966) que estabelece a extinção do direito de constituir o crédito tributário após cinco anos a contar do primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte ao que já poderia ter sido realizado o lançamento. Por exemplo, o fato gerador do tributo ocorreu em janeiro de 2017. A partir desse momento, o tributo já pode ser lançado pela autoridade fiscal, porém ela não o efetuou. Em janeiro de 2018 – primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte – o prazo de 5 anos para constituir o crédito tributário começará a fluir. Sendo assim, a Fazenda tem até 2023 para lançar o tributo. Passado esse prazo, extinto estará seu direito de lançar e extinto, assim, o crédito tributário.

Porém há uma regra especial de decadência, e ela se refere ao lançamento por homologação, conforme estabelece o art. 150, § 4º do CTN (BRASIL, 1966). No caso dos tributos lançados por homologação, o termo inicial do prazo decadencial será contado da

ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte ao que poderia ter sido realizado o lançamento. O termo inicial só não será contado da ocorrência do fato gerador, no caso de tributos lançados por homologação, quando não houver pagamento por parte do sujeito passivo ou quando comprovado o dolo, fraude ou simulação. Nesses casos, o prazo será contado na forma da regra geral por nós estudada.

Mas por que essa diferença no termo inicial do prazo decadencial? É porque nos tributos lançados por homologação, você vai se lembrar, o sujeito passivo participa de praticamente todas as etapas do procedimento, competindo à autoridade administrativa tão somente homologar o pagamento que foi por ele antecipado. Sendo assim, não se justifica aguardar o primeiro dia útil do exercício financeiro seguinte para que o Fisco tome conhecimento da ocorrência do fato gerador; nos tributos lançados por homologação o Fisco já recebeu o pagamento, o que não justifica sua demora em lançar o tributo.



Pesquise mais

A respeito da decadência e da prescrição tributária, leia o artigo de Sacha Calmon Navarro Coelho e Eduardo Junqueira Coêlho. Disponível em: <<https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2010/09/Decadencia-e-prescricao.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2018.

b) Prescrição

A prescrição vai acontecer quando, expirado o prazo legal, a Fazenda Pública não propõe a execução fiscal a fim de exigir o pagamento do tributo que não foi pago, nem impugnado no tempo devido.

O Fisco tem um prazo para propor a execução fiscal e esse prazo está definido no art. 174 do CTN (BRASIL, 1966). Diferentemente do prazo decadencial, o prazo prescricional tem um único termo inicial, qual seja, a constituição definitiva do crédito tributário. Nesses termos, dispõe o art. 174 do CTN (BRASIL, 1966): "a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva".

Observe que para que comece a fluir o prazo prescricional é necessário que o crédito tributário esteja, não só constituído, mas sim definitivamente constituído, e isso ocorrerá quando, findo o

processo administrativo fiscal, já tenha decorrido o prazo para pagamento do tributo, sem que o mesmo tenha sido realizado. A partir desse momento, começa a contar o prazo de cinco anos para que o Fisco proponha a devida execução fiscal.

E lembre-se, caro aluno, o mesmo art. 174 (BRASI, 1966), em seu parágrafo único, estabelece as situações em que a prescrição se interrompe. E são elas: A prescrição se interrompe: I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; II – pelo protesto judicial; III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.



Refleta

Um determinado Município autuou empresa prestadora de serviços pelo não pagamento do tributo relativo ao ano de 2014. O município lançou devidamente o tributo, notificando o contribuinte a respeito desse lançamento que o impugnou no prazo estabelecido pela autoridade fiscal. Ainda no decurso do processo administrativo fiscal, a Fazenda Pública Municipal propôs execução fiscal para exigir esse crédito. É legítima a propositura dessa execução fiscal?

Agora então você está devidamente preparado para reconhecer se o crédito está devidamente constituído pelo lançamento e se pode ser exigido pela Fazenda Pública, verificando sempre se ele não foi alcançado pela decadência ou pela prescrição.

Sem medo de errar

Para que você possa responder a esse questionamento, é necessário que, primeiramente, você se lembre da forma de lançamento do imposto de renda. O imposto é lançado por homologação, cabendo ao contribuinte apurar o imposto devido, declará-lo à autoridade fiscal e realizar o pagamento antecipado do imposto, competindo ao Fisco, após a entrega da declaração e do pagamento, apenas homologar o lançamento do tributo. Isso porque, para que se saiba o termo inicial do prazo de decadência é necessário que

se saiba se o tributo é lançado por homologação ou não e que se verifique, no caso concreto, as posturas adotadas pelo contribuinte. A propósito, caro aluno, nunca se esqueça de verificar as peculiaridades de um caso concreto, porque não basta analisar a forma de lançamento, a conduta do contribuinte pode alterar o termo inicial do prazo de decadência tributária.

No caso citado, o contribuinte foi autuado com a cobrança de débitos referentes ao ano calendário de 2008 que somente foram lançados em 2016 quando, mediante denúncia espontânea a empresa realizou o pagamento com juros de mora de valores relativos ao ano calendário de 2012. Tendo em conta que o lançamento dos débitos referentes ao ano de 2008 só se deu em 2016, não há que se falar em legitimidade da cobrança porque tal crédito tributário foi atingido pela decadência, na forma do art. 173, I do CTN.

Ora, apesar de o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ser de lançamento por homologação, nesse caso é importante que você saiba que está diante de uma exceção ao art. 150, § 4º do CTN, isso porque, o contribuinte não declarou e não pagou o débito relativo a 2008, fazendo incidir a regra geral de decadência, qual seja, a do art. 173, I do CTN que assim dispõe: “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: **I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.** No mesmo sentido o enunciado da Súmula 555 do STJ: “**Quando não houver declaração do débito,** o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário **conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN,** nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”.

Sendo assim, o termo inicial do prazo de decadência dos débitos referentes ao ano calendário de 2008 seria no primeiro dia útil do ano de 2009, a partir do qual se contariam os cinco anos do prazo decadencial. O fim desse prazo, então, se daria no ano de 2014, impedindo assim que a autoridade fiscal realizasse o lançamento em 2016, pois decaiu o direito de lançar do Fisco Federal.

As peculiaridades do lançamento tributário

Descrição da situação-problema

Olá aluno! Vamos testar os seus conhecimentos a respeito das modalidades do lançamento tributário? Você agora trabalha em uma indústria têxtil de grande porte, a Vestimenta Perfeita S/A, e esta empresa recentemente adquiriu um grande galpão para implantar mais uma de suas filiais, já que os negócios estão em franco progresso. Ciente de que sobre a transmissão desse bem imóvel incide o ITBI, a empresa informa ao Fisco Municipal, quando do registro do bem, o valor da transação. Ocorre que a Fazenda Pública Municipal, não concordando com o valor informado pelo contribuinte, solicitou esclarecimentos à Vestimenta Perfeita S/A, dando-lhe prazo para fazê-lo. Inconformados, os sócios da empresa decidiram não atender à solicitação da autoridade administrativa, o que importou em lançamento de ofício desse tributo. Um dos sócios então, contando a você o ocorrido, o questionou: é legítima a atuação da Fazenda Pública Municipal lançando o tributo de ofício e arbitrando valor à operação?

Resolução da situação-problema

A resposta a essa pergunta é afirmativa. Sim, é legítima a atuação da Fazenda Pública Municipal ao lançar de ofício o tributo, nos termos do art. 149, III do CTN que assim estabelece (BRASIL, 1966):



O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: 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.

No caso em apreço, a Vestimenta Perfeita S/A, apesar de ter prestado declaração a respeito da compra e venda do galpão, ao ser chamada

a prestar esclarecimentos, não atendeu à solicitação do Fisco, o que lhe permitiu então proceder ao lançamento de ofício do tributo. Tendo em conta que a empresa não prestou os devidos esclarecimentos à autoridade fiscal, e tendo essa autoridade entendido que não merecia fé a declaração prestada, é permitido por lei – art. 148 do CTN – que ela arbitre o valor que entende ser devido, no caso em tela, a título de ITBI.

Faça valer a pena

1. A partir do momento em que ocorre o fato gerador de um tributo nasce uma obrigação tributária entre o sujeito passivo e o sujeito ativo dessa relação jurídico-tributária. Contudo, não basta a ocorrência do fato gerador para que se constitua o crédito tributário, é necessário que a autoridade fiscal realize o lançamento do tributo, porque só a partir do lançamento é que se terá constituído o crédito tributário.

Consoante o disposto no Código Tributário Nacional, assinale a alternativa correta sobre o Crédito Tributário e sua constituição.

- a) O crédito tributário decorre da obrigação principal, que é a obrigação de pagar o tributo, e tem a mesma natureza desta.
- b) O lançamento remonta à data de ocorrência do fato gerador e rege-se pela lei vigente na data em que ocorre o lançamento.
- c) Uma vez notificado o sujeito passivo, o lançamento não pode ser alterado em hipótese alguma, nem por iniciativa de ofício da autoridade administrativa.
- d) O crédito tributário é constituído pelo lançamento e esse procedimento administrativo não é competência privativa da autoridade fiscal.
- e) A modificação nos critérios jurídicos adotados, quando do lançamento, somente pode ser efetivada quanto a fato gerador ocorrido anteriormente à sua introdução.

2. O Código Tributário Nacional estabelece as modalidades de lançamento. Havendo erros contidos na declaração feita pelo sujeito passivo e apuráveis pelo exame dessa declaração serão corrigidos de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa no seguinte caso:

- a) quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária.
- b) quando se comprove que o contribuinte não agiu com dolo, fraude ou simulação.
- c) quando deva ser apreciado fato conhecido ou provado por ocasião do lançamento anterior.
- d) quando não ocorreu fraude nem falta funcional da autoridade que efetuou o lançamento.
- e) quando a declaração seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária.

3. Sobre as modalidades de lançamento estabelecidas pelo Código Tributário Nacional, analise as seguintes assertivas.

I. O lançamento por homologação é realizado com base nas informações que o sujeito passivo presta à autoridade administrativa. A retificação da declaração por iniciativa do próprio sujeito passivo, quando se pretende reduzir ou excluir tributo, só será admissível mediante comprovação do erro e antes que se efetive o lançamento pela autoridade fiscal

II. Sempre que o cálculo do tributo tenha por base, ou leve 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 pelo sujeito passivo ou por terceiro.

III. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa 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.

IV. O lançamento por homologação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

Quanto às modalidades de lançamento está correto o que se afirma em:

- a) I, II e III, apenas.
- b) II, III e IV, apenas.
- c) II e IV, apenas.
- d) I, II, III e IV.
- e) III e IV, apenas

Seção 4.2

Aspectos do crédito tributário

Diálogo aberto

Olá Aluno, você está cada vez mais preparado para lidar com o universo da tributação e do direito tributário no exercício da sua profissão, isto porque você já conhece a distribuição de competência tributária feita pela Constituição e os limites por ela estabelecidos a esse poder de tributar. Também conhece cada um dos impostos que podem ser instituídos privativamente por cada um dos Entes Federados e sabe como surge a obrigação tributária que vai levar o sujeito passivo de cada um desses impostos ao pagamento do tributo após estar devidamente constituído o crédito tributário pelo lançamento. Porém, ao conhecer o crédito tributário e saber que, estando definitivamente constituído, pode ser exigido o adimplemento da obrigação por parte do sujeito passivo, é importante que você saiba que existem situações em que o crédito tributário restará extinto, situações que a exigibilidade desse crédito estará suspensa e também situações em que o crédito sequer poderá ser constituído. E é sobre suspensão da exigibilidade do crédito tributário, da sua extinção e da sua exclusão que vamos dedicar agora nosso estudo, a fim de que você saiba identificar cada uma dessas situações em seu cotidiano profissional, tomando as medidas certas e necessárias a impedir que o Fisco exija tributo que não pode ser exigido. Sendo assim, imagine que você trabalha em uma grande transportadora – a Carregando S/A – que tem inúmeros galpões, que lhe servem de garagem para os caminhões, espalhados na área urbana do município Z. Em janeiro de 2017, o Município Z enviou carnê de IPTU de um dos galpões cobrando, junto ao valor do imposto, a taxa de coleta de lixo urbano. A empresa Carregando S/A concorda com o valor cobrado a título da Taxa de Coleta de Lixo, porém não concorda com o valor apurado pelo Município a título de IPTU. Por discordar do valor do IPTU a empresa encaminha-se ao setor responsável na Prefeitura do Município X decidida a pagar a referida taxa e discutir o valor cobrado

a título de IPTU; porém, o servidor na Prefeitura se recusa a receber o valor da taxa porque o contribuinte não fez também o pagamento do imposto. Diante dessas situações você é questionado pelo dono da empresa: existe alguma medida judicial cabível para que a empresa obrigue a Fazenda Municipal a receber o valor incontroverso da taxa, enquanto se discute o valor devido a título de IPTU? E existe alguma medida cabível para se evitar que a Fazenda Pública exija o pagamento do IPTU por meio de execução fiscal?

Responda a esse questionamento utilizando-se do seu conhecimento a respeito das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário e das hipóteses de exclusão desse crédito.

Não pode faltar

Olá caro aluno, você já sabe como surge a obrigação tributária e também como é constituído o crédito tributário através do lançamento. Você também aprendeu que a autoridade fiscal tem prazo decadencial para lançar o tributo, constituindo assim o crédito tributário; e uma vez constituído definitivamente o crédito tributário a Administração Tributária pode proceder ao ajuizamento da ação fiscal para cobrança desse crédito caso não seja pago, tendo prazo prescricional de cinco anos para esse ajuizamento.

Porém, existem situações em que o crédito tributário restará extinto, situações que a exigibilidade desse crédito estará suspensa e também situações em que o crédito sequer poderá ser constituído. E agora você vai estudar justamente essas situações que extinguem, suspendem e excluem o crédito tributário. Vamos começar pelas hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

1- Suspensão da exigibilidade do crédito tributário

Quando a autoridade fiscal constitui o crédito tributário através do lançamento pretende tornar líquida, certa e exigível a obrigação tributária que nasceu com a ocorrência do fato gerador. Feito isso a Fazenda Pública pode exercer o seu direito de ver adimplido o crédito tributário exigindo o pagamento por parte do sujeito passivo.

Caso não haja adimplemento dessa obrigação, o Fisco pode se valer de atos executórios para garantir efetivamente o recebimen-

to dos valores devidos. Ocorre que o sujeito passivo pode adotar certas posturas que importarão na suspensão da exigibilidade do crédito, não podendo o Fisco cobrar seu crédito.

Antes de analisarmos cada uma das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, é importante ressaltar que estas hipóteses formam um rol taxativo, e é nesse sentido que o art. 141 do CTN (BRASIL, 1966) dispõe que a suspensão só ocorre nos casos previstos no próprio CTN, não se admitindo que outras leis estabeleçam outras hipóteses. Ademais, o art. 111 do CTN (BRASIL, 1966) determina que hipóteses de suspensão de crédito tributário sejam interpretadas literalmente.

Outro fator importante, e que você deve ter conhecimento, é o de que a suspensão da exigibilidade não impede que a autoridade fiscal proceda ao lançamento do tributo nos casos em que ele ainda não foi realizado. O Fisco só não pode cobrar o tributo utilizando-se de meios executórios, mas pode perfeitamente constituir o crédito tributário através do lançamento.

a) Moratória

A primeira das hipóteses prevista no art. 151 do CTN (BRASIL, 1966) é a moratória. Por meio dela dilata-se o prazo para pagamento do tributo. A moratória pode ser concedida em caráter geral ou individual. Quando geral a lei dilata o prazo para pagamento do tributo de forma indistinta, alcançando todos os contribuintes. Já quando individual, também por meio de lei, estabelece-se o benefício apenas àqueles que preenchem alguns requisitos legais.

A respeito da moratória individual é muito importante que você saiba que ela não gera direito adquirido ao beneficiário, podendo ser revogada de ofício pela autoridade fiscal quando aquele deixar de cumprir os requisitos legais, caso em que será cobrado o crédito acrescido de juros.

O art. 154 do CTN (BRASIL, 1966) estabelece os créditos que podem ser abrangidos pela moratória e entre eles estão os que já foram definitivamente constituídos quando da edição da lei que a conceder ou aqueles em que a autoridade fiscal já deu início ao lançamento tendo regularmente notificado o sujeito passivo.

b) Depósito do montante integral

É sempre possível que o sujeito passivo da obrigação tributária discuta, judicial ou administrativamente, o débito caso não concorde com o lançamento realizado. Porém, o simples fato de ajuizar uma ação judicial não impede que a Fazenda Pública dê início à execução fiscal exigindo o adimplemento da obrigação.

Sendo assim, para ver a exigibilidade do crédito suspensa, impedindo que a Fazenda adote medidas executórias, o sujeito passivo pode valer-se do depósito em juízo do valor integral devido.

Mas que valor integral é esse? O valor que o sujeito passivo entende devido ou o que o Fisco entende devido? O valor a ser depositado é aquele exigido pelo Fisco, porque, caso a justiça julgue pela procedência do lançamento realizado pela autoridade fiscal, esse valor depositado será convertido em renda, extinguindo o crédito tributário. Caso entenda pela improcedência do lançamento o sujeito passivo pode levantar o depósito, recebendo de volta aquilo – total ou parcialmente a depender da decisão judicial – que depositou.

Por fim, ressaltamos a súmula 112 do STJ (BRASIL, 1994) que estabelece que o depósito só suspenderá a exigibilidade do crédito se for integral e em dinheiro.

c) Reclamações e recursos no processo administrativo fiscal

Como já dito, o sujeito passivo não é obrigado a concordar com o lançamento tributário, podendo discuti-lo tanto em sede administrativa quanto judicial. Se decide pela via administrativa, na primeira instância ele propõe uma reclamação e decidido o processo em primeira instância ele tem a oportunidade de interpor um recurso perante a segunda instância administrativa.

Quando o sujeito passivo interpõe reclamação ou recurso administrativo estará suspensa a exigibilidade do crédito, não podendo ser realizada a cobrança até que se tenha decisão final sobre o caso.

Nesse ponto, é importante que você conheça a súmula vinculante nº 21 do STF (BRASIL, 2009) que diz ser inconstitucional a exigência de depósito prévio de dinheiro ou bens para que seja admitido o recurso administrativo. Sendo assim, o efeito suspensivo do recurso será dado independentemente da existência de depósito, não podendo o fisco exigir o adimplemento do débito.

d) Liminar em mandado de segurança

Se houver fundamento relevante e do ato impugnado puder resultar a ineficácia da medida o juiz concederá liminar em mandado de segurança para que suspensa o ato que deu motivo ao pedido (art. 7º, III da Lei 12.106/2009). Uma vez concedida a liminar estará suspensa a exigibilidade do crédito, não podendo a Fazenda Pública valer-se de nenhum ato executório para a cobrança. Se houver ao final a denegação da segurança o crédito recuperará a exigibilidade.

e) Liminar ou Tutela Provisória em outras ações judiciais

Se para provar o seu direito o sujeito passivo necessitar de dilação probatória no processo – prova pericial, testemunhal, entre outras – ele não poderá se valer do mandado de segurança, mas ainda assim, demonstrando a probabilidade do direito e o risco de dano irreparável, poderá requerer a concessão de liminar ou tutela provisória em outras ações judiciais, importando, da mesma forma que no mandado de segurança, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

f) Parcelamento

A última medida de suspensão da exigibilidade do crédito tributário é o parcelamento. Quando o sujeito passivo, na forma de lei específica, obtém o direito de parcelar o débito tributário e opta por esse parcelamento, enquanto quitar devidamente as parcelas ele será beneficiado pela suspensão da exigibilidade do crédito. Ao deixar de adimplir as parcelas a Fazenda Pública retoma o seu direito de cobrar podendo dar início às medidas executórias.

2- Extinção do Crédito Tributário

O art. 156 do CTN (BRASIL, 1966) traz as hipóteses de extinção do crédito tributário. Da mesma forma que na suspensão da exigibilidade do crédito, pelo disposto no art. 141 do CTN (BRASIL, 1966) pode-se dizer que o rol do art. 156 é também um rol taxativo, não se admitindo outras hipóteses além das previstas no CTN. Vamos então a essas hipóteses de extinção do crédito tributário.

a) Pagamento

Quando se fala de obrigações, sejam elas tributárias ou não, tem-se o pagamento como a causa mais comum de sua extinção.



Se compro, por exemplo, um carro, surge uma obrigação de dar coisa e essa obrigação naturalmente se extinguirá com pagamento do valor acordado. No caso dos tributos ocorre da mesma forma. Se tenho um débito de IPTU e pago esse débito, naturalmente a obrigação tributária estará extinta.

Quando, porém, o sujeito passivo paga o débito tributário fora do prazo, ele suportará os efeitos da mora, que são automáticos quando referentes à tributação. Sendo assim, além da multa de mora, imposta pela autoridade administrativa, que incide já no dia seguinte ao do vencimento, ele ainda arcará com juros de mora calculados sobre o valor do tributo devido, que incidem, em regra, a partir do primeiro dia do mês seguinte ao vencimento.

Quanto ao pagamento não podemos deixar de analisar as hipóteses que autorizam a denominada repetição de indébito tributário quando do pagamento indevido do tributo. Tais hipóteses estão no art. 165 do CTN (BRASIL, 1966) e podem decorrer da cobrança indevida ou a maior, de erro na apuração do tributo ou ainda de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

E quanto à multa e os juros? Também haverá direito à restituição dos valores pagos a maior? A resposta é afirmativa. Como o contribuinte pagou tributo em valor superior ao devido, mas pagou em atraso, ele realizou o cálculo da multa e dos juros de mora sobre esse valor superestimado, sendo, portanto, recolhidos também a maior. Por esse motivo tem direito à restituição o sujeito passivo.

E você pode estar se perguntando: e há prazo para pleitear judicialmente essa restituição? Sim. O art. 168 do CTN (BRASIL, 1966) estabelece o prazo de 5 (cinco) anos contados ou da data da extinção do crédito tributário ou da reforma, anulação, revogação ou rescisão da decisão condenatória.

E em caso de pleitear a ação anulatória de decisão administrativa que denega a restituição a prescrição ocorrerá em 2 (dois) anos, sendo interrompido esse prazo quando da propositura da ação judicial.



A respeito da repetição de indébito tributário faça a leitura do artigo denominado "Creditamento de ICMS – Repetição de Indébito Tributário.

Comentários aos artigos 165 e 166 do Código Tributário Nacional" de Maria Bernadete Miranda. Disponível em:

<<http://www.direitobrasil.adv.br/arquivospdf/revista/revistav72/artigos/ber.pdf>> Acesso em: 6 abr. 2018.

b) Compensação

Quando, ao mesmo tempo, Fisco e contribuinte são credor e devedor um do outro pode a lei autorizar que haja compensação dos créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos.

Importante que você saiba que a súmula 461 do STJ (BRASIL, 2010), estabeleceu que o contribuinte, quando for o caso de indébitos tributários certificados por sentença declaratória transitada em julgado ele poderá optar por pleitear a restituição ou por meio de compensação.

c) Transação

Ocorre quando as partes, mediante acordo e concessões mútuas, extinguem suas obrigações. No caso do Direito Tributário o instituto é bastante restrito porque depende de lei que autorize a autoridade fiscal a transacionar sobre tributos, ou seja, não há liberdade para a administração tributária realizar concessões quando entender cabíveis é sempre necessário a edição de lei.

d) Remissão

A remissão irá ocorrer quando o devedor perdoa a dívida do credor. Pode ser total ou parcial e é referente ao crédito tributário, incluindo tributos e multas.

Aqui surge uma interessante questão. Muitos pensam que se o perdão for do tributo haverá remissão e se for da penalidade – multa – será anistia. Esse entendimento é totalmente equivocado, uma vez que a diferença entre os institutos da remissão e da anistia está no momento em que a lei concessiva é editada; se antes do lançamento da multa haverá anistia da penalidade, mas se posterior ao lançamento do tributo e das multas haverá remissão.

e) Decadência e Prescrição

Caro aluno, você já estudou de forma aprofundada os institutos da decadência e da prescrição tributárias e já sabe que há extinção do crédito tributário quando decai ou prescreve o direito da Fazenda Pública.

f) Conversão de depósito em renda

Quando o sujeito passivo contesta o lançamento do tributo para obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário ele pode realizar o depósito do montante integral da dívida. Se o sujeito passivo não for vencedor no litígio instaurado, a importância que ele depositou será convertida em renda para a Fazenda Pública interessada, importando então em extinção do crédito.

g) Pagamento antecipado e homologação do lançamento

Você vai se lembrar que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso do Imposto de Renda e do ICMS, por exemplo, o sujeito passivo declara, apura e realiza o pagamento antecipado do tributo que depois será apenas homologado pela autoridade fiscal. No momento em que ocorre a homologação do lançamento haverá a extinção do crédito tributário liberando o sujeito passivo da obrigação.

h) Consignação em pagamento julgada procedente

Além de um dever, o contribuinte tem o direito de pagar o tributo devido e obter sua quitação. Ocorre que muitas vezes, por ato da própria administração tributária, o sujeito passivo é impedido de realizar o pagamento. Como pagar é um direito que ele tem, surge assim o direito de realizar judicialmente a consignação em pagamento dos valores que entende devido. O art. 164 do CTN (BRASIL, 1966) é que estabelece as situações em que é cabível o ajuizamento da ação de consignação em pagamento. Vejamos:

! Atenção

Art. 164 (BRASIL, 1966). A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

- I – de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória;
- II – de subordinação do recebimento ao cumprimento de exigências administrativas sem fundamento legal.

III – de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

No caso da consignação em pagamento o sujeito passivo consigna em juízo o valor que ele entende devido e não o valor que é exigido pelo Fisco, diferentemente do que ocorre com o depósito integral do débito tributário.

Uma vez julgada procedente a ação de consignação em pagamento, e tão somente se procedente, será extinto o crédito tributário.



Assimile

Na consignação em pagamento, o sujeito passivo consigna o valor que entende devido. Já no depósito do montante integral haverá o depósito do valor que o Fisco entende devido.

i) Decisão administrativa irreformável

Quando o sujeito passivo contesta administrativamente o lançamento do tributo e sagra-se vencedor porque a administração fazendária decidiu pela improcedência do lançamento. Uma vez tornada definitiva e irreformável a decisão – quando não possa mais ser objeto de ação anulatória dessa decisão – estará extinto o crédito tributário.

j) Decisão judicial passada em julgada

Da mesma forma que a decisão administrativa irreformável quando a decisão judicial favorável ao sujeito passivo transita em julgado, não sendo mais passível de recurso, haverá extinção do crédito tributário.

k) Dação em pagamento de bens imóveis

Por meio da dação em pagamento o credor consente em receber do devedor uma prestação diferente daquela que é devida. Como você já sabe a regra para os tributos é o pagamento em dinheiro, tanto que o art. 3º do CTN (BRASIL, 1966) estabelece que tributo é “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir”.

Ocorre que o CTN, de forma excepcional, admite que se substitua a prestação em dinheiro pela entrega de bem imóvel, na forma e condi-

ções estabelecidas em lei. Atente-se para o fato de que só se admite a entrega de bens imóveis, em razão da taxatividade do art. 156 do CTN, não se admitindo a dação em pagamento de bens móveis.

3- Exclusão do Crédito Tributário

Por fim, existem situações em que o crédito tributário sequer será constituído, estando impedida a autoridade fiscal de proceder ao lançamento do tributo. Nessas situações o fato gerador ocorre normalmente fazendo nascer a obrigação tributária, porém, por um benefício concedido por lei ao sujeito passivo, não pode ser feito o lançamento do tributo impedindo assim que o crédito tributário seja constituído.

Temos apenas duas hipóteses de exclusão do crédito tributário – a isenção e a anistia. A isenção, que você já conhece, dispensa o contribuinte do pagamento do tributo por uma disposição legal; já a anistia é o perdão dado por lei ao sujeito passivo das penalidades, como é o caso da multa sancionatória.

Antes de analisarmos as peculiaridades e efeitos de cada uma dessas hipóteses é importante destacar que ainda que haja dispensa do pagamento – do tributo ou da multa – o sujeito passivo permanece obrigado ao cumprimento das obrigações acessórias.



Exemplificando

Apesar de a venda de uma determinada mercadoria está isenta do pagamento de ICMS, o sujeito passivo da obrigação tributária não está livre do cumprimento da obrigação acessória, qual seja, a emissão da respectiva nota fiscal.

a) Isenção

Trata-se, como dito, de dispensa legal do pagamento do tributo devido. E essa dispensa só pode se dar, nos termos da Constituição – art. 150, § 6º –, por meio de lei específica, não podendo ser concedida, por exemplo, por Decreto do Poder Executivo.

Alguns aspectos devem ser ressaltados a respeito do instituto da isenção:

I- É possível que a isenção abranja parte do território do ente tributante de acordo com as peculiaridades locais (art. 176, CTN);

- II- A isenção não é extensiva às taxas e às contribuições de melhoria nem a tributos instituídos após a sua concessão (art. 177, CTN);
- III - As isenções onerosas – aquelas com prazo certo e em função de determinadas concessões – não podem ser revogadas ou modificadas a qualquer tempo, diferentemente daquelas isenções não onerosas em que se estabelecem apenas bônus ao sujeito passivo, mas não ônus (art. 178, CTN). Nesse mesmo sentido temos a súmula 544 do STF (BRASIL, 1969) que dispõe: **“isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”**.



Refleta

Um determinado município concedeu isenção de IPTU a empresas que se instalassem em seu território com criação de postos de trabalho por um período mínimo de 10 anos. Poderia esse município revogar essa isenção?

b) Anistia

A anistia é o perdão legal de infrações impedindo que a autoridade fiscal proceda ao lançamento das penalidades pecuniárias. Para que se tenha a anistia é necessário que ela seja concedida após o cometimento da infração (art.180 do CTN) e antes do lançamento da penalidade pecuniária.

A anistia pode ser concedida em caráter geral ou limitado nos termos do art. 181 do CTN (BRASIL, 1966).



Assimile

A isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo, enquanto a anistia é o perdão legal das penalidades pecuniárias.

E é isso caro aluno, você agora conhece os principais aspectos da obrigação tributária e do crédito tributário estando pronto para identificar, no exercício da sua profissão, as principais características da tributação.

Sem medo de errar

A empresa em que você trabalha – Carregando S/A – decidiu realizar o pagamento da taxa de coleta de lixo urbano, que entendia ser devida, e discutir o valor cobrado pelo Município Z a título de IPTU. Por esse motivo dirigiu-se a Prefeitura Municipal, mas foi impedida de pagar a taxa porque o servidor se recusou a recebê-la sem que fosse feito o pagamento do IPTU. Você então foi questionado a respeito das medidas judiciais cabíveis para forçar o município a receber o valor da taxa de coleta de lixo e para evitar que esse mesmo município exigisse o tributo por meio de execução fiscal já que a empresa pretendia discutir o valor cobrado.

Para que você possa responder a esse questionamento, é necessário que você se lembre das hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário constantes do art. 151 do CTN e das hipóteses de extinção desse mesmo crédito constantes do art. 156 do CTN. Para responder ao primeiro questionamento, a medida judicial cabível seria a consignação em pagamento, que, uma vez julgada procedente, extingiria o crédito tributário. O respaldo legal à propositura da ação de consignação em pagamento está no art. 164, I do CTN que assim dispõe: A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos: I - de recusa de recebimento, ou subordinação deste ao pagamento de outro tributo ou de penalidade, ou ao cumprimento de obrigação acessória. Tendo em conta que o Município Z se recusou a receber tributo – taxa de coleta de lixo – em razão do não pagamento do IPTU; sendo assim legitimada está a ação de consignação em pagamento. Já quanto ao segundo questionamento você deveria recorrer ao art. 151 do CTN onde estão elencadas as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário. Nesse caso, poderia a empresa valer-se das hipóteses judiciais ali previstas, tais como o depósito do montante integral do valor exigido pelo Fisco Municipal, ou ainda da concessão de medida liminar ou tutela provisória em ação judicial onde se discutiria o valor devido do tributo. Agindo assim restaria suspensa a exigibilidade do crédito, não podendo a Fazenda Pública dar início à execução fiscal até que se resolva a discussão a respeito do débito de IPTU.

Prescrição da ação para restituição de valores pagos a maior

Descrição da situação-problema

Olá aluno! Vamos testar os seus conhecimentos a respeito do pagamento dos tributos? Como você já sabe o pagamento extingue o crédito tributário. Porém pode acontecer de o contribuinte pagar tributo a mais do que o devido e assim surgir o direito à restituição desses valores. Você agora trabalha em uma rede de confeitarias, a Brigadeirão Ltda., e esta empresa, que é tributada no regime de lucro real, realizou, em novembro de 2011, o pagamento de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, relativo ao trimestre de junho, julho e agosto, a maior que o devido. Ocorre que essa empresa realizou o pagamento desse valor a maior fora do prazo para pagamento, sujeitando-se à incidência de juros e multa de mora. Ao tomar ciência de que havia feito o cálculo do tributo de forma equivocada, pagando mais do que devia, em março de 2017, essa empresa pleiteou judicialmente a restituição dos valores. Sendo assim, responda: a) estaria prescrito o direito de pleitear a restituição nesse caso? B) seria cabível também a restituição dos juros e multa de mora pagos a maior?

Resolução da situação-problema

A resposta à primeira assertiva é afirmativa. Sim, estaria prescrito o direito à restituição nos termos do art. 168, I do CTN que estabelece prazo de 5 (cinco) anos para pleitear a restituição a contar, nesse caso, da extinção do crédito tributário que se deu em novembro de 2011. Como a ação só foi ajuizada em março de 2017, já estava prescrito o direito. Quanto à segunda assertiva, a resposta também é afirmativa, já que ao pagar valor maior que o devido relativo ao tributo, a empresa também pagou juros e multa a mais do que devia, já que calculadas sobre o valor do tributo pago. Sendo assim é legítima a restituição dos valores pagos a maior a título de juros e multa para que não se configure enriquecimento ilícito do Estado. Porém, deve-se ressaltar que nesse caso também estaria prescrito o direito à restituição apesar de ele existir.

Faça valer a pena

1. Crédito Tributário é a prestação em moeda ou outro valor nela se possa exprimir, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios têm o direito de exigir do sujeito passivo (contribuinte ou responsável tributário). De acordo com o art. 139 do CTN (BRASIL, 1966) o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A propósito do crédito tributário, indique a alternativa correta.

- a) O pagamento, a conversão do depósito em renda, o parcelamento, a moratória e a remissão extinguem o crédito tributário.
- b) Em qualquer caso, a moratória concedida em caráter individual gera direito adquirido e nunca serão cobrados juros de mora.
- c) A lei que concede a moratória pode delimitar a sua aplicabilidade a uma determinada região do território ou categoria de sujeitos passivos.
- d) Quando o sujeito passivo realiza o depósito do montante que ele entende devido, restará suspensa a exigibilidade do crédito tributário.
- e) O instituto da transação tributária permite a suspensão do crédito tributário em benefício do contribuinte.

2. A isenção é a dispensa legal do pagamento do tributo. O fato gerador ocorre normalmente, porém a Lei exonera o sujeito passivo do pagamento daquele tributo. A isenção tributária, muitas das vezes, é uma forma de o Poder Público, por exemplo, fomentar o desenvolvimento de certas atividades em determinadas regiões, gerando empregos e crescimento econômico.

No atinente à isenção, é correto afirmar que:

- a) estende-se também às taxas e contribuições de melhoria e aos tributos que tenham sido instituídos posteriormente à sua concessão.
- b) quando concedida, o sujeito passivo fica dispensado do cumprimento de obrigações acessórias.
- c) quando concedida por prazo certo e mediante o cumprimento de certas condições não poderá ser revogada ou modificada a qualquer tempo.
- d) pode, em qualquer hipótese, e a qualquer tempo, ser revogada ou modificada por lei, em razão da discricionariedade do ente tributante que a concedeu.
- e) uma vez concedida restará extinto o crédito tributário, da mesma forma que a anistia e as demais causas de extinção previstas no art. 156 do CTN.

3. O crédito tributário devidamente constituído permite que a autoridade fiscal exija do sujeito passivo o pagamento do tributo. Ocorre que existem situações previstas em lei que poderão acarretar a suspensão desse crédito tributário, impedindo que o Fisco adote medidas executivas para obrigar o sujeito passivo ao pagamento.

Sobre a suspensão do crédito tributário, pode-se afirmar que

a) o art. 151 do CTN traz um rol exemplificativo das hipóteses de suspensão do crédito tributário, podendo os Estados e os Municípios criarem novas hipóteses de suspensão.

b) a única hipótese prevista no CTN para se suspender a exigibilidade do crédito tributário por meio de liminar ocorre quando ela for concedida em mandado de segurança.

c) ainda que ocorra qualquer das causas de suspensão do crédito tributário, a Fazenda Pública poderá realizar o lançamento e constituir o crédito tributário.

d) um dos efeitos da suspensão do crédito tributário é impedir a contagem do prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal, sem, contudo, suspender a contagem se o prazo já tiver iniciado.

e) quando ocorrida qualquer das causas de suspensão do crédito tributário, o Fisco poderá dar início à execução fiscal, só não poderá dar cumprimento a atos expropriatórios, como a penhora, para recebimento do crédito.

Seção 4.3

Sistema simples nacional

Diálogo aberto

Olá Aluno, você agora já conhece os principais aspectos relativos à tributação no Brasil e está vendo sua preparação profissional se aperfeiçoar nesse universo tão complexo, mas ao mesmo tempo tão importante e cotidiano. Você lidará sempre com aspectos de tributação, porque como vimos nós estamos rodeados cotidianamente pelos tributos incidentes nas mais variadas situações de nossa vida, seja ela pessoal ou profissional. Agora, já conhecedor dessas regras básicas de tributação, você se aventurará e conhecerá um sistema diferenciado de tributação que é o SIMPLES Nacional. E diante da realidade econômica e empresarial brasileira é muito importante para você, enquanto profissional da Administração, Economia ou Ciências Contábeis, conhecer as normas gerais a respeito desse sistema simplificado de tributação, que é o objeto do nosso estudo. Mas porque é tão importante que você compreenda essa sistemática? Porque o Brasil tem visto um aumento considerável no número de pessoas jurídicas optantes pela sistemática do SIMPLES Nacional. Por exemplo, só entre 2007 e 2016 houve um considerável aumento das empresas brasileiras optantes pelo SIMPLES Nacional com um avanço de 2,5 milhões para 11,6 milhões de empresas. Sendo assim, durante sua vida profissional, provavelmente, você se deparará com empresas optantes pela sistemática diferenciada e para lhes dar o devido apoio e acompanhamento profissional é necessário que você conheça bem o SIMPLES Nacional, regulamentado pela Lei Complementar 123/06 que será o objeto do nosso estudo.

Agora, então, imagine que você foi chamado a prestar seus serviços profissionais a uma empresa que pretende dar início às suas atividades, prestando serviços de usinagem e revestimento de metais, essa empresa receberá o nome de Usirevest Ltda. e terá sede no município X. A empresa deu início às suas atividades no ano de 2012. Em 2016, a União publicou uma lei ordinária que estabeleceu um regime jurídico único de arrecadação dos tributos federais,

estaduais, municipais para microempresas e empresas de pequeno porte, segundo o limite de receita bruta por elas auferida em um ano-calendário e, além disso, determinou a adesão obrigatória dos contribuintes que se enquadrassem nesses requisitos legalmente previstos. Ao tomar conhecimento dessa nova lei, a Usirevest Ltda., que se enquadrava como empresa de pequeno porte na sistemática criada pela União, porque tinha auferido receita bruta de R\$ 2.800.000,00 (dois milhões e oitocentos mil reais) e não destinava seus produtos à exportação, procurou você e lhe questionou a respeito da obrigatoriedade de sua adesão ao novo regime de recolhimento de tributos, bem como sobre a imposição de tal adesão por lei ordinária, isso porque naquele ano de 2016 ela havia sofrido grande retração econômica por causa da crise econômico-financeira que assolou o país, suportando prejuízos e diminuição em sua receita bruta em relação aos anos anteriores. Sendo assim, responda aos questionamentos que lhe foram formulados: A obrigatoriedade de adesão da Usirevest Ltda. ao novo regime jurídico instituído pela lei ordinária é constitucional? É possível o estabelecimento das novas regras de tributação simplificada por meio de lei ordinária?

Responda a esse questionamento utilizando-se do seu conhecimento a respeito da garantia constitucional de tratamento jurídico diferenciado dispensado a microempresas e empresas de pequeno porte. Lembro que, ao final desta seção, você deverá apresentar um parecer envolvendo a possibilidade ou não de enquadrar a empresa Usirevest ao sistema simplificado. Este documento será entregue para o empresário que avaliará, por meio de seu trabalho, as condições para o enquadramento e, através desse parecer, você responderá esses dois questionamentos que lhe foram formulados pela empresa consultante, preparado??

Não pode faltar

Olá caro aluno, você agora já conhece os principais aspectos relativos à tributação no Brasil e está cada vez mais preparado para o desempenho da sua atividade profissional quanto aos aspectos da tributação. Agora, já conhecedor dos principais aspectos da Legislação Tributária, você se aventurará e conhecerá um sistema diferenciado de tributação – o SIMPLES Nacional.

Quando pensamos em sistema diferenciado de tributação que estabelece um tratamento jurídico favorecido para um determinado grupo de empresas, podemos nos questionar se tal tratamento não feriria a igualdade tributária.

A resposta é NÃO! Pelo contrário, quando você estudou os princípios constitucionais e aprendeu sobre a igualdade tributária, você viu que a igualdade que se pretende é a igualdade material em que os iguais são tratados de forma igual e os desiguais são tratados de forma desigual, na medida de sua desigualdade.

Se pensarmos no universo empresarial e no seu funcionamento sabemos que microempresas e empresas de pequeno porte teriam poucas chances de sobreviver nesse meio empresarial se não recebessem um tratamento jurídico diferenciado e favorecido quanto à tributação, que é nosso objeto de estudo. Se pequenas empresas tivessem que lidar com a complexa e pesada carga tributária brasileira, sem qualquer tipo de facilitação por parte do Poder Público, o Brasil veria um número ainda maior de sociedades irregulares que vivem e desenvolvem suas atividades na informalidade.

Sendo assim, como forma de incentivar essas pequenas empresas a saírem da informalidade e regularizarem a sua situação jurídica, a Constituição da República, em seu art. 179 (BRASIL, 1988) garantiu a essas pessoas jurídicas uma atuação positiva do Poder Público para que elas desempenhassem de forma efetiva suas atividades:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.



De acordo com DataSebrae (2017) entre os anos de 2007 a 2016, houve um aumento de 364% no número de empresas optantes pelo SIMPLES Nacional, o que corresponde a um avanço de 2,5 milhões para 11,6 milhões de empresas. Conforme pesquisa do referido instituto o MEI – Microempreendedor Individual – é o grande responsável por esse aumento, pois nesse período foram criados 6,5 milhões de MEI. (Disponível em: <<http://datasebrae.com.br/simples-nacional>>. Acesso em: 6 abr. 2018).

Quando estudamos o regime simplificado de tributação para micro e pequenas empresas é muito importante que iniciemos o estudo pelo art. 146, caput e parágrafo único da CR/88 (BRASIL, 1988), isto porque esse artigo determina que **Lei Complementar** é que estabelecerá as normas gerais desse regime diferenciado, simplificado e favorecido dispensado a essas empresas, podendo instituir um regime único de arrecadação de impostos e contribuições federais, estaduais e municipais. Ou seja, não poderia o Poder Público Federal instituir esse regime único diferenciado por meio de Lei Ordinária, caso em que se teria flagrante inconstitucionalidade.



Pesquise mais

E para que você possa compreender melhor a diferença entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária leia essa didática explicação disponível em: <<https://gabrielmarques.jusbrasil.com.br/artigos/111572050/qual-a-diferenca-entre-lei-ordinaria-e-lei-complementar>>. Acesso em: 6 abr. 2018.

Dada a importância desse artigo para o seu estudo e para a compreensão desse regime jurídico único, transcrevemos o texto aqui:



Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será **opcional** para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas **condições de enquadramento diferenciadas por Estado**;

III - o **recolhimento será unificado e centralizado** e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - **a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas** pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Essa Lei Complementar a que a Constituição faz referência já foi editada em 14 de dezembro de 2006 e é a LC 123/06 que instituiu o Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

Porém, caro aluno, você deve se atentar ao fato de que essa lei sofreu recente alteração. Em 27 de outubro de 2016 foi editada a LC 155/2016 com a finalidade de reorganizar e simplificar a metodologia de apuração do imposto devido por optantes pelo Simples Nacional, alterando o texto da LC 123/06, alterações essas que já estão em plena vigência.

1- Conceito de Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

Vamos ao estudo do SIMPLES Nacional? Você já sabe que se trata de um regime jurídico diferenciado e favorecido dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte tanto em âmbito federal quanto estadual, distrital e municipal. Especificamente quanto ao aspecto tributário tem-se o recolhimento de alguns impostos e contribuições por meio de um regime único de arrecadação. Como veremos, os impostos e contribuições inseridos na sistemática do SIMPLES serão recolhidos mediante um único documento, o DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional.

O objetivo da criação desse regime único de arrecadação, simplificado e favorecido, é diminuir a burocracia e a própria carga tributária que as pequenas empresas deveriam suportar. Por esse motivo, é que mensalmente o contribuinte faz um único pagamento relativo a todos os impostos e contribuições a que está sujeito, aplicando um percentual progressivo sobre a sua receita bruta anual, conforme consta dos Anexos da LC 123/06, variando de acordo com a atividade por ele desempenhada.

A pergunta que fica então é: Que pessoas jurídicas serão consideradas microempresas e empresas de pequeno porte? Consoante o art. 3º da LC 123/06 (BRASIL, 2006) será microempresa a pessoa jurídica que tiver, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e empresa de pequeno porte aquela que tiver, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Como a Lei Complementar foi recentemente alterada, foi necessário estabelecer uma regra de transição. Nesse sentido, o art.79-E da LC 123/06 dispõe que as empresas de pequeno porte que no ano de 2017 auferirem receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00 e inferior a R\$ 4.800.000,00 continuarão automaticamente incluídas no SIMPLES Nacional no ano de 2018, não sendo, como seriam pela regra anterior, desenquadradas do regime simplificado.

Você pode estar se questionando a respeito daquelas empresas que iniciam suas atividades, por exemplo, na metade de um ano-calendário: como saberão se estão enquadradas como microempresa ou empresa de pequeno porte se ainda não têm a totalidade da receita bruta anual? Terão que aguardar o início de um novo ano-calendário?

A resposta é negativa. Já no ano de início de suas atividades poderão optar pelo regime único de arrecadação do SIMPLES Nacional, contudo observarão limites proporcionais ao número de meses em que já houve exercício das atividades, inclusive as frações de meses (art. 3º, § 2º da LC 123/06).

O limite mensal será, por exemplo, para as empresas de pequeno porte, de R\$ 400.000,00 (quatrocentos mil reais). O contribuinte então multiplicará esse valor pelo número de meses em que desenvolveu atividade naquele ano-calendário, verificando se o limite foi respeitado.

Observe ainda que ultrapassado o limite estabelecido em lei a empresa será excluída do SIMPLES Nacional. Ocorre que a exclusão com efeitos retroativos ao início da atividade só ocorrerá se o excesso for superior a 20% desse valor ideal, ficando sujeita ao pagamento da totalidade ou da diferença dos impostos e contribuições na sistemática regular de arrecadação. Se não superar 20% a empresa será excluída, mas sem efeitos retroativos (art. 3º da LC 123/06).



Assimile

Vamos lembrar quem são Microempresas e Empresas de Pequeno Porte?

- a) Microempresa: em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00;
- b) Empresa de Pequeno Porte: em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00.

2- Vedações à opção pelo SIMPLES Nacional

Algumas pessoas jurídicas estão impedidas de se beneficiarem da sistemática simplificada do SIMPLES Nacional. E a lei estabelece dois tipos de vedação: uma plena e uma parcial.

Quando dizemos que a vedação é plena nos referimos às empresas que não poderão se beneficiar do regime simplificado para "nenhum efeito legal" (art. 3º, § 4º da LC 123/06), não podendo gozar

de nenhum dos privilégios do sistema. Já quando a vedação é parcial, a empresas só não poderão se beneficiar do regime simplificado de tributação.

O art. 17 da LC 123/06 (BRASIL, 2006) dispõe a respeito das empresas que não poderão recolher os impostos e contribuições na sistemática simplificada do SIMPLES Nacional. Contudo, é importante destacar essa vedação do art. 17 não se aplicam a algumas pessoas jurídicas, como é o caso de academias de dança, por exemplo. Essas empresas podem sim optar pelo SIMPLES Nacional, e estão elencadas no Res. do Conselho Gestor do Simples – CGSN – Nacional 94/2011, com alterações feitas pela Res. CGSN 117/2014).

E também é importante lembrar que a LC 147/2014 trouxe uma grande novidade quanto àqueles que podem fazer opção pelos SIMPLES Nacional ao inserir o anexo VI à LC 123/06, permitindo que atividades que antes estariam vedadas a optar pudessem fazê-lo, como é o caso da advocacia, da medicina, da odontologia, entre outros. Atente-se ao fato de que a partir de 2018, pela LC 155/2016, só teremos cinco anexos reunindo as atividades permitidas e os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta anual.

Vistas as vedações surge a pergunta: como se dá a opção pelo SIMPLES Nacional? Deve ser feita no mês de janeiro de cada ano até o último dia útil desse mês, sendo a opção irrevogável por todo ano-calendário.

3- Exclusão do SIMPLES Nacional

Consoante o art. 28 da LC 123/ 2006 (BRASIL, 2006) "a exclusão do Simples Nacional será feita de ofício ou mediante comunicação das empresas optantes", competindo ao Conselho Gestor regulamentar o modo e a implementação das regras de exclusão.

A comunicação pode ocorrer porque o contribuinte, exercendo sua faculdade, opta por não fazer parte do sistema simplificado; ou, obrigatoriamente, quando o contribuinte se enquadra em qualquer das vedações que você estudou ou porque ultrapassou os limites de receita bruta anual estabelecidos pela lei.



Imagine que um determinado contribuinte que optou pelo SIMPLES Nacional em um determinado ano-calendário tenha feito um planejamento tributário e pretenda ampliar suas atividades buscando novos clientes no mercado estrangeiro. O SIMPLES não é mais a melhor opção para esse contribuinte e ele então decide recolher pela sistemática de Lucro Presumido. Ele deve então comunicar a Receita Federal sobre sua exclusão da sistemática simplificada.

Também pode a autoridade administrativa competente excluir de ofício a pessoa jurídica fazendo o lançamento dos impostos e contribuições apurados no período. A exclusão de ofício ocorrerá na forma da Resolução CGSN 14/2007.

4- Tributos incluídos e não incluídos na sistemática do SIMPLES Nacional

Quando uma pessoa jurídica opta pela sistemática do SIMPLES Nacional ela fará, como vimos, o recolhimento mensal de alguns impostos e contribuições mediante documento único de arrecadação – o DAS. E os impostos e contribuições incluídos nessa sistemática são:

Art. 13 da LC 123/06:

IRPJ; IPI; CSLL; COFINS; PIS/Pasep; CPP; ICMS e ISSQN. (BRASIL, 2006, [s.p])

Fique atento ao fato que as microempresas e empresas de pequeno porte que optam pelo regime único de tributação ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições da União, inclusive aquelas para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (art. 13, § 3º da LC 123/06).

E quais são os tributos que não estão incluídos na sistemática do SIMPLES Nacional? De acordo com o art. 13, § 1º da LC 123/06 (BRASIL, 2006) de forma resumida são:

IOF; Imposto de Importação; Imposto de Exportação; ITR; IRPJ nos casos específicos previstos nesse parágrafo, pois a regra é a inclusão no documento único de arrecadação; **CPMF; FGTS; Contribuição para manutenção da Seguridade Social**, relativa ao trabalhador; **Contribuição para a Seguridade Social**, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; **Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI** incidentes na importação de bens e serviços; ICMS – nas situações específicas elencadas nesse parágrafo, como por exemplo o ICMS Substituição Tributária de algumas operações, porque a regra é a inclusão do **ICMS** no documento único de arrecadação; **ISS** nas situações específicas elencadas nesse parágrafo, porque a regra é a inclusão do ISS no documento único de arrecadação; e **demais tributos** de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, **não relacionados nos incisos anteriores**. (BRASIL, 2006)

5 - O Microempreendedor Individual – MEI – e a sistemática de recolhimento por valores fixos

A Lei Complementar 128/2008 trouxe uma grande novidade para aqueles que exerciam atividades empresariais e lucrativas, mas que, por ser pequena sua receita bruta anual, não se viam atraídos pela sistemática do SIMPLES Nacional e preferiam manter-se na informalidade. Para esses microempreendedores, mesmo simplificada, a sistemática do SIMPLES Nacional ainda trazia uma alta carga tributária e obrigações acessórias difíceis de serem cumpridas diante da realidade de suas atividades empresariais e de sua situação econômico-financeira.

Por isso, a LC 128/2008 foi muito bem vista e trouxe uma oportunidade de esses microempreendedores deixarem a informalidade, isto porque estabeleceu uma sistemática de recolhimento dos impostos e contribuições incluídos no SIMPLES Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta auferida no mês, devendo apenas ser respeitado o limite legal estabelecido para o enquadramento na condição de MEI.

Ao longo dos anos viu-se um aumento considerável no número de adesões ao SIMPLES Nacional e isso se deu, em grande parte, à sistemática específica e diferenciada para o microempreendedor individual.

E aí nos perguntamos: e quem pode ser enquadrado como MEI? O Microempreendedor individual é aquele empresário individual que, em um ano-calendário, tenha auferido receita bruta de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) e que opte pelo SIMPLES Nacional e não esteja impedido de optar pela sistemática de arrecadação do MEI, nos termos do art. 18-A da LC 123/06 (BRASIL, 2006).

Atenção caro aluno! A LC 155/2016 trouxe novidade permitindo que o empreendedor que explora atividade de industrialização, comercialização e prestação de serviços em âmbito rural possa ser considerado como MEI.

Esse valor fixo mensal recolhido pelo MEI corresponde a três parcelas. Uma delas relativa à Contribuição para a Seguridade Social a cargo do empresário no valor de R\$ 45,65 (quarenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos), reajustável na mesma data dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social. As outras duas referem-se ao ICMS ou ISSQN a depender da atividade desempenhada pelo microempreendedor. Se sujeito ao ICMS a parcela será de R\$1,00 (um real); se sujeito ao ISSQN a parcela será de R\$ 5,00 (cinco reais).

Ainda de acordo com o inciso VI do § 3º do art. 18-A da LC 123/06 (BRASIL, 2006), o MEI ficará isento do IR, CSLL, IPI, CPP (se não possuir nenhum empregado), PIS e COFINS.

Por falarmos em empregados, pode o MEI possuir empregados? Ou ao possuí-los não poderá optar pela sistemática de valores fixos?

A LC 155/2016 introduziu significativa mudança na sistemática do MEI ao revogar o inciso IV do § 4º do art. 18-A da LC 123/06 em que se tinha a vedação à contratação de empregados pelo MEI. Ao revogá-lo, fica permitido ao MEI a contratação de mais de um empregado que era o limite anteriormente estabelecido pelo Estatuto das Micro e Pequenas Empresas.



Refleta

A LC 155/2016 permitiu que o MEI contrate empregados, uma vez que revogou a vedação a essa contratação estabelecida na LC 123/06. Reflita se essa possibilidade não incorrerá em um verdadeiro incentivo à prática cotidiana de empresas brasileiras que buscam de forma iníqua reduzir seus encargos trabalhistas? Ou seria uma boa forma de se criar postos de trabalho diminuindo assim os índices de desemprego em razão da facilitação das contratações pelo MEI?

Por fim, é importante destacarmos o disposto no art. 18-A, § 4º da LC 123/06 (BRASIL, 2006) que elenca as situações em que o empresário individual não poderá valer-se da sistemática simplificada para o MEI. Vejamos nos itens a seguir

Não poderá optar pela sistemática de recolhimento prevista no caput deste artigo o MEI:

- I - cuja atividade seja tributada na forma dos Anexos V ou VI desta Lei Complementar, salvo autorização relativa a exercício de atividade isolada na forma regulamentada pelo CGSN;
- II - que possua mais de um estabelecimento;
- III - que participe de outra empresa como titular, sócio ou administrador; ou
- IV - que contrate empregado. (Vide Lei Complementar nº 155, de 2016)



Pesquise mais

E para que você se inteire sobre todas as alterações feitas pela LC 155/2016 à LC 123/06 e à sistemática do SIMPLES Nacional, leia esse artigo do CRC de Goiás, que teve como palestrante a contabilista Magna de Jesus da Silva Ferreira. Disponível em: <<http://crcgo.org.br/novo/wp-content/uploads/2017/01/Apostila-Simples-Nacional-e-NFC-e-alterada-LC-155-2016-Reparado.pdf>>. Acesso em: 6 abr. 2018.

E é isso caro aluno! Aqui encerramos o nosso estudo sobre a legislação tributária em que abordamos os principais aspectos da tributação no Brasil e que serão de grande importância para o desempenho de sua atividade profissional.

Sem medo de errar

A Usirevest Ltda. elaborou dois questionamentos que você deveria responder em forma de parecer, como o modelo abaixo:

PARECER
REGIME SIMPLIFICADO DE TRIBUTAÇÃO – LEI ORDINÁRIA
– INCONSTITUCIONALIDADE – OBRIGATORIEDADE DE
ADESÃO AO REGIME – INCONSTITUCIONALIDADE.



1- Relatório

Trata-se o expediente de uma consulta feita pela empresa Usirevest Ltda. a respeito da disposição de Lei Federal que tornou obrigatória a adesão de microempresas e empresas de pequeno porte – caso da Consulente – ao regime de tributação simplificado instituído pela referida Lei.

A consulente relata que no ano de 2016 – ano de edição da Lei Federal – auferiu receita bruta de R\$ 2.800.000,00 (dois milhões e oitocentos mil reais), sem que tenha destinado quaisquer de seus produtos à exportação, enquadrando-se no que a Lei denominou empresa de pequeno porte, obrigando-a a aderir ao regime simplificado de tributação, ainda que esse não fosse o regime de tributação mais vantajoso para si.

Diante do ocorrido, a Consulente formulou os seguintes questionamentos:

- 1) A obrigatoriedade de adesão da Usirevest Ltda. ao novo regime jurídico instituído pela lei ordinária é constitucional?
- 2) É possível o estabelecimento das novas regras de tributação simplificada por meio de lei ordinária?

Analisados os questionamentos formulados, passo a opinar.

2- Fundamentação

A primeira questão objeto de análise diz respeito da constitucionalidade da obrigatoriedade de adesão ao regime de tributação simplificado instituído em lei ordinária pela União.

A obrigatoriedade de adesão ao novo regime é inconstitucional, pois, de acordo com o Art. 146, parágrafo único, inciso I, da

CRFB/88, o regime jurídico único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, Estados, Distrito Federal e Municípios é opcional para o contribuinte, vejamos:



Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:
I - será opcional para o contribuinte;

A consulente, apesar de preencher os requisitos legais de enquadramento, como a receita bruta, por exemplo, poderia, a partir da análise de sua realidade econômico-financeira, verificar, por meio de um planejamento tributário legítimo, qual o melhor regime de tributação. Isto porque, ano de 2016 a empresa sofreu grande retração econômica por causa da crise econômico-financeira que assolou o país, suportando prejuízos e diminuição em sua receita bruta em relação aos anos anteriores, o que poderia tornar desvantajosa e até mesmo onerosa a adesão ao regime simplificado.

A obrigatoriedade de adesão ao regime retira de empresas como a Consulente o direito de verificar, a partir de sua realidade econômica, qual o regime de tributação mais vantajoso e adequado como é o caso do regime de Lucro Real ou de Lucro Presumido.

Logo verificada está a arbitrariedade e a inconstitucionalidade da Lei que obriga o contribuinte a aderir ao regime simplificado de tributação, não podendo produzir efeitos.

O segundo questionamento formulado pela consulente diz respeito ao fato de o regime simplificado de tributação ter sido instituído por Lei Ordinária. Questionou-se se é possível o estabelecimento das novas regras de tributação simplificada por meio de lei ordinária?

Não é possível o estabelecimento das novas regras por meio de lei ordinária, uma vez que cabe à lei complementar definir tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, conforme o Artigo 146, inciso III, alínea d, da CRFB/88 e/ou Art. 146, parágrafo único, da CRFB/88, senão vejamos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Logo, é inconstitucional a instituição de um regime simplificado de tributação por meio de Lei Ordinária, uma vez que a Constituição da República reservou tal matéria à Lei Complementar.

3- Conclusão

Pelo exposto, respondendo a cada um dos questionamentos formulados na consulta, opino no sentido da inconstitucionalidade da Lei Federal em comento pelo fato de instituir regime de tributação simplificada por meio de Lei Ordinária, quando devia tê-lo feito por Lei Complementar; e também por estabelecer a obrigatoriedade de adesão ao regime simplificado, quando a Constituição garante aos contribuintes a faculdade de fazê-lo.

É o parecer.

Data, local, assinatura.

Microempreendedor Individual e o simples nacional

Descrição da situação-problema

Olá aluno! Vamos testar os seus conhecimentos a respeito do Microempreendedor Individual? Você foi procurado por um adestrador de cães de guarda que pretende, em 2018, sair da informalidade fazendo a sua inscrição como Microempreendedor Individual - MEI. Ele lhe informa que precisa contratar dois empregados para lhe ajudar no adestramento dos cães e lhe questiona a respeito da possibilidade de fazer essa contratação sem que isso lhe impeça de gozar dos benefícios fiscais dispensados ao MEI. Também lhe informa que no ano anterior – 2017 – ele auferiu receita bruta no valor de R\$ 69.000,00 (sessenta e nove mil reais) e estava preocupado porque sua previsão para 2018 era de uma receita bruta no valor de R\$ 72.000,00 (setenta e dois mil reais). Diante dessas informações ele lhe questiona: poderia ele, tendo dois empregados e com uma receita bruta de R\$ 72 mil, enquadrar-se no regime simplificado de tributação do SIMPLES Nacional como MEI?

Resolução da situação-problema

A resposta à pergunta desse adestrador de cães de guarda é afirmativa. Sim, ele poderá ser enquadrado como MEI em razão das alterações trazidas pela LC 155/2016 que alterou o valor limite da receita bruta do MEI para R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais) no ano-calendário e revogou o inciso IV do § 4º do art. 18-A, retirando a vedação imposta ao MEI quanto à contratação de empregados. Sendo assim, mesmo tendo receita bruta de R\$ 72 mil em 2018 e tendo dois empregados pode optar pelo recolhimento por valores fixos do SIMPLES Nacional.

Faça valer a pena

1. Considerando as normas a respeito do SIMPLES Nacional e o disposto na Lei Complementar n.º 123/2006, julgue os itens a seguir.

I - A empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI – não pode ser enquadrada como microempresa para efeito de adesão ao regime diferenciado de tributação do SIMPLES Nacional.

II - É necessário para que uma sociedade empresária seja enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte, que, em cada ano-calendário, ela obtenha receita bruta inferior ao montante determinado em lei, não sendo incluídas nesse montante as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

III - Mesmo que a sociedade empresária opte pelo regime especial unificado de arrecadação do SIMPLES Nacional ela não estará eximida da incidência do ICMS devido nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Assinale a assertiva correta.

- a) Somente o item I está certo.
- b) Estão corretos somente os itens I e II.
- c) Estão incorretos apenas os itens I e III.
- d) Estão corretos apenas os itens II e III.
- e) Somente está correto o item III.

2. O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos por Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – o Simples Nacional – implica o recolhimento mensal, por meio de um documento único de arrecadação, de vários impostos e contribuições.

Conforme a Lei Complementar nº 123/2006, observadas as exceções nela previstas, encontram-se entre os impostos e contribuições abrangidos pelo recolhimento mensal do SIMPLES Nacional:

- a) o IRPJ, o ITBI e o ISS.
- b) a CSLL, o ICMS e o IPVA.
- c) a CSLL, o ICMS e o ISS.
- d) o IRPJ, o ITCMD e o IPVA.
- e) a CSLL, o IPTU e o ITBI

3. A Constituição, no art. 179, determinou que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensem tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Conforme a Lei Complementar 123/06, o recolhimento mensal mediante o documento único de arrecadação do SIMPLES Nacional NÃO exclui a incidência.

a) do ICMS devido nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, que deverá ser pago com observância da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

b) do IPI, incidente na saída de produto de fabricação própria, devendo ser pago na forma da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

c) do ISSQN, quando o serviço é prestado pelo contribuinte, no Brasil, cabendo a ele pagar o imposto em guia de recolhimento especial e na forma da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

d) do ICMS, quando devido nas operações de saída interna, promovidas pelo contribuinte, destinando a mercadoria a consumidor final que não contribuinte e não estando sujeita ao regime de substituição tributária devendo ser pago na forma da legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

e) das Contribuições instituídas pela União, para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional, vinculadas ao sistema sindical e para as demais entidades de serviço social autônomo, o denominado sistema S.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11. ed. rev. atual. e ampl. Salvador: Ed. Jus-Podivm, 2017.

BRASIL. Constituição Federal de 1988. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>.

_____. Código de Tributário Nacional. Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmulas. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumula/anexo/Enunciados_Sumulas_STF_1_a_736_Completo.pdf>.

_____. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis no 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei no 5.452, de 1o de maio de 1943, da Lei no 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar no 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis no 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 12 jun. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

ISBN 978-85-522-0624-8



9 788552 206248 >