

Administração Financeira

Aspectos Jurídicos

Paulo Werneck

Agosto 2005

Autor

Auditor fiscal aduaneiro, mestre em Administração Pública pela Fundação Getúlio Vargas. Autor de "*Comércio Exterior e Despacho Aduaneiro*", 4 e. e "*Missão da Aduana Brasileira sob a Ótica Empresarial*", publicados pela Editora Juruá, de Curitiba, "*Como Classificar Mercadorias: Uma Abordagem Prática*", pela Edições Aduaneiras, bem como "*Imposto de Importação, de Exportação e outros Gravames Aduaneiros*", pela Freitas Bastos. Escreve no *Sem Fronteiras*, boletim da Aduaneiras.

Blog: mercadores.blogspot.com

Email: mercadores@ymail.com

Página: www.mercadores.com.br

Werneck, Paulo

Administração Financeira: Aspectos Jurídicos / Paulo de Lacerda Werneck. 2. ed. - Rio de Janeiro : [s. n.], 2005. 67 p. Reprógrafico.

I. Legislação Tributária. I. Título

CDU - 34

Sumário

Legislação Tributária	4
1 Sistema Tributário Nacional	4
2 Limitações Constitucionais. Classificação. Suspensão. Isenção	7
3 Impostos sobre a Renda I	10
4 Impostos sobre a Renda II	13
5 Impostos sobre Produção e Circulação de Mercadorias	17
6 Impostos sobre Serviços, Operações Financeiras & Patrimônio	21
7 Impostos sobre Comércio Exterior I	24
8 Impostos sobre Comércio Exterior II	28
9 Taxas & Contribuições	30
10 Microempresas, Empresas de Pequeno Porte & Simples	34
11 Planejamento Tributário & Ilícitos Fiscais. Procedimentos	36
Legislação Empresarial	40
12 Introdução	40
13 Sociedades	42
14 Responsabilidades. Nome Empresarial	46
Anexos	50
15 Constituição Federal	50
16 Abreviaturas	61
17 Internet	62
Bibliografia	63

Legislação Tributária

1 Sistema Tributário Nacional

1.1 Introdução

O Brasil é uma República Federativa, pela união indissolúvel dos Estados, Municípios e Distrito Federal (CF, art. 1º) e municípios, todos autônomos (CF, art. 18): são os **entes federados**.

Cada ente federado, do mesmo modo que as pessoas naturais (ou físicas) e morais (ou jurídicas), precisam auferir receitas para poder realizar despesas.

As receitas podem ser oriundas da exploração do próprio patrimônio, recebidas por doação ou herança, obtidas como espólio de guerra ou ainda coercitivamente por meio de arrecadação de tributos. Podem ser complementadas por créditos públicos, isto é, empréstimos, devidamente previstos no orçamento (CF, art. 165, § 8º).

O **Direito Financeiro** estuda as finanças públicas em geral, o **Direito Tributário** cuida exclusivamente da instituição, arrecadação e fiscalização de tributos.

1.2 Autonomia dos Entes Tributantes

Cada ente federado poderá instituir determinados tributos, podendo ser denominados, por isso, **entes tributantes**.

Cada ente tributante é autônomo, subordinando-se às limitações previstas na Constituição Federal. Cabe frisar que a União não tem ingerência sobre Estados, nem esses sobre os Municípios, cada qual independente e autônomo frente aos demais, nas suas respectivas esferas de competência.

Assim a legislação de cada um é independente das demais, todas orientadas pelos preceitos constitucionais.

No caso do ICMS existem também os Convênios, firmados entre os estados, que servem para uniformizar, na medida do possível, as respectivas legislações.

1.3 Distribuição das Competências Tributárias

Cada ente tributante pode instituir determinados impostos. São eles:

a) União: importação de produtos estrangeiros - II; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados - IE; renda e proventos de qualquer natureza - IR; produtos industrializados - IPI; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - IOF; propriedade territorial rural - ITR; grandes fortunas; outros impostos, desde que não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição (competência residual); impostos extraordinários, na iminência ou no caso de guerra externa (CF, art. 153, I a VII; art. 154);

b) Estados (e Distrito Federal): transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos - ITBI; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS; propriedade de veículos automotores - IPVA (CF, art. 155, I a III);

c) Municípios (e Distrito Federal): propriedade predial e territorial urbana - IPTU; 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; serviços de qualquer natureza, não compreendidos no ICMS - ISS (CF, art. 153, I a VII; art. 154).

Além disso todos os entes tributantes podem instituir taxas e contribuições.

Adicionalmente a União pode instituir empréstimo compulsório, que, apesar de em tese dever ser devolvido (nunca o foi), é tratado como tributo.

1.4 Repartição das Receitas Tributárias

Em princípio cada ente tributante fica integralmente com o produto integral da arrecadação dos seus respectivos tributos. Mas essa regra possui exceções, também determinadas pela Constituição.

A arrecadação do IR destina-se à União, mas ela tem que destinar 21,5%, do montante que auferir, ao Fundo de Participação dos Estados e 21,5% ao Fundo de Participação dos Municípios, 3%, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, mantendo o saldo, isto é 54% (CF, art. 159, I).

Não fazem parte desse montante o IR na fonte referente aos pagamentos efetuados pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem: esses valores permanecem nos entes federados que efetuarem os pagamentos (CF, art. 157, I; 158, I).

A arrecadação do IPI também se destina à União, mas ela tem que entregar 10%, do montante que auferir ao Estados e Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados; estes, por sua vez, devem redestinar 25% do que receberem aos Municípios (CF, art. 159, II e § 3º).

Dos impostos instituídos com a competência residual da União, 25% do valor arrecadado pertencem aos Estados ou ao Distrito Federal com jurisdição sobre o local da arrecadação (CF, art. 157, II).

Aos Municípios:

- onde estiverem localizados os imóveis rurais, pertencem 50% do valor arrecadado com o ITR (CF, art. 158, II).
- onde estiverem licenciados os veículos automotores, pertencem 50% do valor arrecadado com o IPVA (CF, art. 158, III).

Aos Municípios em geral pertencem 25% do valor arrecadado com o ICMS (CF, art. 158, IV).

A União ainda entregará 29% do produto da arrecadação da 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 para os Estados e o Distrito Federal, que redestinarão 25% do que receberem aos seus Municípios (CF, art. 159, III e § 4º; 177, § 4º).

1.5 Tributo

Segundo o CTN, art. 3º, "**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".

É **prestação pecuniária** porque deve ser paga em dinheiro, não mais em serviços ou em bens, como usual no feudalismo e em outras épocas.

A prestação é **compulsória** porque é imposta pelo Estado, independe da vontade do contribuinte.

A prestação é estipulada **em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir**, o que permite a utilização de índices, tais como UFIR, UNIF, índices esses por sua vez expressos em moeda.

Tributo não é **sanção de ato ilícito**, ou seja, tributo não é penalidade.

Deve ser instituído em lei, como veremos no Princípio da Legalidade Tributária (ver 2.1) e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, todo o processo de cobrança e fiscalização deve ser definido na legislação e estritamente respeitado.

1.6 Obrigação Tributária

A **obrigação tributária** é uma relação jurídica entre o Estado, **sujeito ativo**, e o contribuinte ou responsável, **sujeito passivo**, pela qual este está sujeito a uma obrigação principal, de pagar o tributo e uma obrigação acessória, de fazer ou deixar de fazer algo, como prestar declarações ao Fisco, manter as escriturações contábeis em dia, emitir notas fiscais, não importar mercadoria senão pelos locais alfandegados.

Responsável é aquele que, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso em lei, como a empresa que tem que recolher o IR na fonte de seus funcionários.

1.7 Fato gerador

Fato gerador é a situação jurídica que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária. Exemplo: a compra e venda de imóvel, ato jurídico, dá origem à cobrança do IPTU.

A doutrina utiliza a expressão **hipótese de incidência** para denominar a situação hipotética definida em lei e **fato gerador** para denominar a situação concreta, ocorrida, que se encaixa na previsão legal.

Fato gerador **simples** é constituído de um único ato ou fato jurídico, como a saída de mercadoria do estabelecimento comercial, relativamente ao ICMS.

Fato gerador **complexo** abrange diversos atos ou situações jurídicas da mesma espécie, como o do IR..

Fato gerador **genérico** não se esgota na enumeração da lei, como o do ITBI, que incide sobre qualquer transmissão onerosa de bem imóvel.

Fato gerador **específico** tem uma enumeração taxativa da lei, como o ISS.

Se o fato gerador for inválido ou mesmo ilícito, mesmo assim o tributo será devido. O que não pode é a hipótese de incidência especificar tais situações.

1.8 Base de cálculo e Alíquota

Base de cálculo é a grandeza sobre a qual incide a alíquota, que pode ser expressa por valor monetário ou, se **técnica**, por uma quantidade medida numa unidade padrão.

A **alíquota** é multiplicada pela base de cálculo para obter o valor do tributo. Se **ad-valorem**, é expressa em percentual a ser aplicado sobre a base de cálculo expressa em moeda; se **específica** é expressa em moeda e multiplicada pela base de cálculo específica.

Uma alíquota é dita **progressiva**, quando aumenta na medida em que a base de cálculo aumenta, **proporcional**, quando invariável, **seletiva**, quando varia em função do interesse do Estado incentivar ou desestimular a ocorrência do fato gerador.

O valor pecuniário de **tributo fixo** é fixado por lei, sem determinação de base de cálculo ou alíquota.

1.9 Crédito Tributário

Crédito tributário é o direito do Estado exigir o pagamento de um tributo, uma vez que a obrigação tributária tornou-se líquida, certa e exigível. Não confundir com **crédito fiscal** (escritural ou contábil) que decorre do princípio da não-cumulatividade, pelo qual o tributo incidente em etapa anterior será deduzido daquele incidente em etapa posterior.

O **lançamento**, "procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador de obrigação tributária correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo, e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível" (CTN, art. 143), constitui o crédito tributário, formalizando e delimitando a obrigação tributária até então inexigível. É ato privativo e vinculado da autoridade fazendária, exceto no caso de imposto causa mortis e contribuições previdenciárias (CF, art. 114, § 3º), casos em que o juiz efetivará o lançamento.

O lançamento é por **declaração**, quando o contribuinte declara ao Fisco a ocorrência do fato gerador e lhe fornece as informações necessárias à apuração do tributo devido e este faz os cálculos e efetua o pagamento, como no caso de compra e venda de imóveis, tributada pelo ITBI (CTN, art. 147)

É **de ofício**, quando a autoridade, sem intervenção do contribuinte efetua o lançamento, como ocorre no IPTU (CTN, art. 149). Também é de ofício a revisão de lançamento anterior.

No **lançamento por homologação**, o contribuinte presta informações e antecipa o pagamento, sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, que posteriormente homologa ou não o feito (CTN, art. 150). É empregado no IR, por exemplo.

1.10 Espécies de Tributos

Existem diversos tipos de tributos no ordenamento jurídico brasileiro: impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios.

Imposto é o "tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte" (CTN, art. 16), ou seja, não há nenhuma contraprestação direta.

Taxa tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (CTN, art. 77), isto é, o contribuinte paga, mas recebe em troca algo específico para si, como a emissão do seu passaporte ou a coleta do seu lixo.

Contribuição está vinculada a uma contraprestação, embora esta não tenha que ser direcionada para o contribuinte em questão. Pode ser, por exemplo, uma obra pública (que valoriza o seu imóvel, bem como os dos vizinhos) que enseja uma contribuição de melhoria. Há diversos tipos de contribuições.

O **empréstimo compulsório** é *sui generis*, pois é arrecadado compulsoriamente, mas deve ser devolvido ao contribuinte (nunca o foi...).

1.11 Questões para fixação

- 1.1) Quantos entes federados há no Brasil? Qual o impacto disso na legislação tributária?
- 1.2) Quando a União estabelece novas contribuições, como a COFINS, é alterada a distribuição de verbas entre os diversos níveis de governo?
- 1.3) Exemplifique a diferença entre hipótese de incidência e fato gerador.
- 1.4) Pesquisar como é feita a distribuição da arrecadação pelo Fundo de Participação dos Estados e pelo Fundo de Participação dos Municípios.
- 1.5) Dê exemplos de fatos geradores simples, complexo, genérico e específico.
- 1.6) Qual seria a classificação de um tributo que servisse para construir bibliotecas pelo País inteiro?

2 Limitações Constitucionais. Classificação. Suspensão. Isenção

2.1 Princípio da Legalidade Tributária

O Estado só pode exigir tributo que tenha sido estabelecido por lei em sentido estrito, ou seja, Constituição Federal, lei complementar e lei ordinária. Se o tributo não for estabelecido por lei, carecerá de compulsoriedade (legalidade estrita).

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

Existem exceções parciais: é possível ao Poder Executivo alterar as alíquotas do II, IE, IPI e IOF.

2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

A cobrança de tributos é compulsória, independe da vontade do contribuinte, que tem de se curvar ao império do Estado e entregar a quantia exigida. Para que essa espécie de violência não seja excessiva, o Estado deve limitar seu apetite às condições econômicas do contribuinte, de modo que cada um contribua na proporção de suas disponibilidades, de sua capacidade de pagar.

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

2.3 Princípio da Isonomia ou da Igualdade Tributária

É a proibição de privilégios para uns contribuintes, em prejuízo dos demais.

CF, art. 150, II: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Este princípio não impede o estabelecimento de isenções, suspensões e mesmo anistias. Os critérios têm que ser neutros e justificáveis.

2.4 Princípio da Irretroatividade Tributária

A lei não pode tributar fatos ocorridos no passado, do contrário os contribuintes não poderiam planejar suas ações e estariam sujeitos a cobranças para as quais poderiam não ter separado os recursos necessários.

CF, art. 150, III, a: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado.

Entretanto a lei pode afetar os fatos passados, como por exemplo, modificando os critérios de fiscalização.

2.5 Princípio da Anterioridade Tributária ou da Não-Surpresa tributária

Além de não poder tributar os fatos do passado, a lei também não pode tributar os fatos que ocorram no mesmo exercício financeiro em que for publicada, para dar tempo à sociedade de planejar suas ações, tendo em vista os efeitos tributários que essas ações podem acarretar.

CF, art. 150, III, b: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Há alguns tributos que não estão submetidos a este princípio.

2.6 Princípio da Anterioridade Nonagesimal

Pode acontecer que uma lei que aumente ou institua tributo venha a ser publicada no último dia do ano. Pelo princípio da anterioridade tributária o tributo poderia vir a ser cobrado no dia seguinte, o primeiro do ano. Para garantir um intervalo mínimo, é exigido o transcurso de 90 dias entre a publicação e o início da cobrança.

CF, art. 150, III, c: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributos 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; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Existem exceções.

2.7 Princípio do Não-Confisco Tributário

Além de respeitar a capacidade econômica do contribuinte, o Estado não pode tributá-lo com o intuito de confiscar seu patrimônio: o tributo é necessário como fonte de recursos para o Estado (que deverá retornar retribuir em serviços para a sociedade), mas não deve representar um ônus excessivo para os contribuintes.

CF, art. 150, IV: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco.

2.8 Princípio da Liberdade de Tráfego

Os tributos também não devem ser meios de impedir ou restringir a liberdade de circulação de pessoas e mercadorias entre os diversos pontos do País.

A cobrança de ICMS no transporte não configura violação a esse princípio, desde que razoável, semelhante à tributação de outros serviços.

O pedágio está especificamente ressaltado.

CF, art. 150, V: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios 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.

2.9 Classificação de Tributos

Os tributos podem ser classificados quanto a diversos aspectos. Já vimos que quanto a **espécie** os tributos podem ser classificados em impostos, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios; quanto à **competência impositiva**, federais, estaduais e municipais. Vimos também que quanto à **vinculação com a atividade estatal** podem ser vinculados, todos exceto os impostos que são não-vinculados.

Os impostos estão classificados pelo CTN, quanto à **natureza econômica** do fato gerador, em impostos sobre o comércio exterior (II e IPI), o patrimônio (IPTU, ITR e IPVA), a renda (IR), a produção e a circulação (IPI, ICMS, ISS, IOF) e impostos especiais (como o em caso de guerra externa).

Quanto à **função**, os tributos podem ser fiscais, extrafiscais e parafiscais. Fiscais são aqueles que têm como objetivo a arrecadação de recursos financeiros para o Estado: é a função tradicional e típica. Extrafiscais são aqueles cuja objetivo é a intervenção do Estado na economia, estimulando ou desencorajando atividades econômicas ou consumo de certas mercadorias, por meio da diferenciação de alíquotas. Parafiscais são os tributos instituídos para arrecadar recursos a serem utilizados em atividades não propriamente do Estado, como os conselhos profissionais.

Os tributos são ditos diretos quando atingem a riqueza do contribuinte, incidindo sobre seu patrimônio ou renda, indiretos são aqueles que incidem sobre a produção ou circulação de riquezas.

Se as alíquotas se elevam quando a base de cálculo aumenta, os tributos são ditos progressivos; se permanecem constantes, proporcionais, se diminuem, regressivos.

O tributo é pessoal, quando considera a pessoa do contribuinte, sua situação ou grau de riqueza; real, quando só considera a matéria tributável.

2.10 Suspensão

A autoridade fiscal, reconhecendo que uma situação descrita em lei (hipótese de incidência) ocorreu concretamente (fato gerador), faz o lançamento e constitui o crédito tributário, devendo o contribuinte recolher o tributo. Entretanto há situações em que a exigibilidade fica suspensa (CTN, art. 151), prévia ou posteriormente ao lançamento.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: I - moratória; II - o depósito do seu montante integral; III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo; IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; VI - o parcelamento.

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

A suspensão prévia encerra uma contradição em termos, pois não pode ser suspenso o que ainda não existe e portanto não é exigível, mas, ignorando-se a imprecisão vocabular, temos a situação em que o processo de lançamento ainda não está concluído e é interrompido por algum motivo, como uma reclamação ou recurso do contribuinte. A exigibilidade do crédito só ocorre quando não há mais possibilidade do contribuinte contestar administrativamente o feito, seja por decurso do prazo, seja por decisão administrativa final.

A suspensão posterior, após o crédito ter sido constituído e portanto ser exigível, pode decorrer de

moratória, depósito em montante integral; reclamações e recursos; concessão de medida liminar em mandato de segurança; concessão de medida liminar ou de tutela antecipada em outras espécies de ação judicial e parcelamento.

Moratória é a prorrogação do prazo para pagamento do crédito tributário, concedida pela administração tributária, em caráter geral ou especial. Tem como razão alguma situação adversa, como seca, inundação.

Se em caráter geral, todos os referidos no ato que a declarou dela se beneficiam; se em caráter individual, o benefício é concedido por despacho da autoridade administrativa autorizada pela lei para fazê-lo.

A lei concedente pode ser limitar a moratória a determinada região ou a determinada classe ou categoria de sujeitos passivos, deve fixar prazo de duração do favor, quantidade de prestações e respectivos vencimentos; além disso deve estabelecer as condições para a concessão do favor quando de caráter individual.

Depósito é um meio do sujeito passivo poder contestar judicialmente o crédito tributário sem se arriscar a, sendo vencido, ter de pagar multa por atraso no recolhimento do tributo, juros de mora e atualização monetária do crédito tributário.

Concessão de medida liminar ou de **tutela antecipada** são medidas do Poder Judiciário que, sem julgar ainda o mérito do litígio entre o contribuinte e a Fazenda Pública, impede esta de exigir daquele o pagamento do crédito tributário, suspendendo sua exigibilidade.

Parcelamento é a suspensão da exigibilidade do crédito que não se confunde com a moratória; se o contribuinte não honrar as parcelas o crédito volta a ser exigido na forma original, sem quaisquer benefícios concedidos quando do parcelamento, como redução de multas ou juros.

2.11 Isenção

Isenção é uma modalidade de exclusão do crédito tributário, onde, apesar da norma tributária estabelecer uma hipótese de incidência, a lei dispensa alguns contribuintes segundo algum critério, espacial, temporal, pessoal ou material.

Não se trata de **imunidade**, impedimento criado pela Constituição à tributação de determinado fato ou pessoa.

Exemplo: os partidos políticos, os sindicatos e as instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, têm imunidade quanto a tributos sobre seu patrimônio, rendas ou serviços.

CF, art. 150, VI, c: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

Também não se confunde com a **não-incidência**. Esta é o simples reverso da incidência, mesmo quando explicitada em lei, para maior clareza.

Exemplo: o IPI não incide sobre produtos que não tenham sofrido qualquer industrialização.

2.12 Questões para fixação

2.1) Considerando os princípios da anterioridade tributária e anterioridade nonagesimal, a partir de que data poderá ser cobrado um tributo cuja lei for publicada em 15 de março de 2005? E se ela tivesse sido publicada em 15 de outubro do mesmo ano?

2.2) Do seu ponto de vista, a Federação como um todo, a saber a União com o Estado e o Município, respeita o princípio do não-confisco tributário? Justifique.

2.3) Porque alguns tributos não se submetem aos princípios gerais?

2.4) Classifique o IR segundo as diversas classificações apresentadas.

2.5) Quais as possíveis conseqüências, para o contribuinte, a partir da concessão de medida liminar que suspenda a exigibilidade de crédito tributário lançado contra ele?

2.6) Sugira uma isenção que a seu ver seria interessante para o desenvolvimento do País.

3 Impostos sobre a Renda I

O Imposto de Renda abrange as rendas e proventos de quaisquer naturezas obtidas por pessoas físicas ou jurídicas.

O fato gerador é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, por meio de rendas advindas do capital (lucros, juros, aluguéis), do trabalho (salários, pagamentos por serviços prestados) ou da combinação de ambos, incluídos quaisquer acréscimos patrimoniais.

Em princípio o cálculo da renda efetiva levará em consideração as despesas necessárias à aquisição das rendas, subtraindo-as das receitas, de modo a que o saldo, ou seja, o efetivo acréscimo, seja oferecido à tributação.

As formas de tributação dependerão do tipo do contribuinte: para as pessoas físicas teremos o pagamento mensal pelo próprio (carnê-leão), bem como o desconto na fonte pela fonte pagadora (Imposto de Renda na Fonte - IRF), que assume o papel de responsável.

As pessoas jurídicas, dentro de certos limites, podem optar pela tributação sobre o lucro presumido ou pelo lucro real, ou ainda pelo Simples.

3.1 Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)

O período de apuração do IR é anual, mas os rendimentos da pessoa física são tributados no mês em que forem recebidos, ou seja, naquele em que a fonte pagadora entregar os recursos. No fim do ano é feita uma declaração de ajuste, na qual são informados os valores recebidos durante o ano e os pagamentos mensais efetuados à Fazenda Pública, bem como os descontados na fonte, havendo a restituição do saldo favorável ao contribuinte ou o pagamento do saldo favorável à União.

Os **rendimentos** podem ser tributáveis ou não tributáveis.

São rendimentos tributáveis os salários, honorários, pensões e aposentadorias; os aluguéis recebidos; lucros de atividades comerciais eventuais.

Esses rendimentos podem sofrer desconto na fonte, quando pagos por pessoa jurídica; caso contrário o contribuinte deverá fazer os cálculos, recolher o imposto devido no mês, por meio do "carnê-leão", e na declaração de ajuste anual recalculá-los.

Outros são rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, isto é, a fonte pagadora recolhe o imposto devido e não haverá ajuste posterior. São exemplos o 13º salário, prêmios recebidos em corridas de cavalos, rendimentos de aplicação em renda fixa.

Há rendimentos não tributáveis pelo IR, como rendimentos de cadernetas de poupança, heranças, indenizações por rescisão de contrato de trabalho.

Há despesas, efetuadas para o recebimento dos rendimentos, que podem ser abatidas, como impostos referentes a imóvel alugado.

Como o fato gerador do IR é a aquisição da disponibilidade econômica, e como a pessoa ou grupo familiar necessita de efetuar despesas para a manutenção da sua atividade econômica, tais como tratamentos médicos, alimentação e investimentos em educação, estão previstas **deduções**, com despesas médicas, contribuições à previdência (pública ou privada) e instrução.

No formulário há um campo para dedução com pensão alimentícia judicial: esta não é propriamente uma dedução, mas um estorno de receita que não pertence de direito ao contribuinte.

Finalmente, tendo em vista as necessidades vitais - alimentação, abrigo, vestuário - existe o abatimento com o próprio e seus dependentes.

O **imposto devido** é calculado pela diferença entre os rendimentos tributáveis, excluídos os de tributação exclusiva na fonte, e as deduções admitidas, o que define a base de cálculo. A esta se aplica a tabela progressiva, que busca cumprir o princípio constitucional da capacidade contributiva.

Como o contribuinte, ao longo do ano, já antecipou o recolhimento de diversas parcelas, seja pelo imposto retido pelas fontes pagadoras, seja pela utilização do carnê-leão, esses recolhimentos serão totalizados e comparados com o imposto devido: se superiores, o contribuinte terá direito a devolução, se inferior, deverá recolher o saldo.

Na declaração de ajuste o contribuinte tem que declarar seus bens e dívidas: isso serve para que a administração compare a evolução do seu patrimônio com a renda declarada, com a finalidade de prevenir e verificar casos de sonegação.

No IR podemos verificar a coexistência dos caracteres fiscal e extrafiscal do tributo. Fiscal, pela universalidade de sua aplicação, pelas alíquotas elevadas e por ser a maior arrecadação de imposto de competência da União; extrafiscal por assumir um papel, mesmo tímido, de redistribuição da renda, pela

progressividade das alíquotas, e por incluir estímulos a determinados comportamentos, como investimento em cadernetas de poupança, doações em prol das crianças e adolescentes, patrocínios culturais.

3.2 Imposto de Renda na Fonte (IRF)

Com a finalidade de evitar a sonegação, o governo exige de diversas fontes pagadoras que recolham o tributo devido pelos contribuintes: na folha de pagamentos, em rendimentos do capital (aplicações financeiras), sobre remessas ao exterior, quando do pagamento de prêmios em sorteios.

Os contribuintes, de fato e de direito, são os beneficiários dos pagamentos efetuados, a fonte pagadora recolhe o tributo como responsável.

Como visto no IRPF, o contribuinte, ao formular a declaração de ajuste anual, informa o quanto já pagou por meio do desconto na fonte, de modo a ajustar o valor do tributo a ser recolhido ou reembolsado em função dessa declaração.

O não recolhimento, pela fonte pagadora, do valor descontado do beneficiário, constitui apropriação indébita e caracteriza depositário infiel, pois esta é mera repassadora desse numerário.

3.3 Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)

Assim como a pessoa física, também as pessoas jurídicas e as empresas individuais são tributadas sobre suas rendas.

Por pessoas jurídicas são entendidas também as filiais, sucursais, agências ou representações de pessoas jurídicas com sede no exterior; os comitentes domiciliados no exterior, quanto aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissários no País; e sociedades em conta de participação.

Empresas individuais são as firmas individuais; as pessoas físicas que em seu próprio nome, habitual e profissionalmente, vendam bens ou serviços; e as pessoas físicas que promovam a incorporação de prédios ou loteamento de terrenos. Não incluem, entretanto, os profissionais liberais e assemelhados, com relação ao próprio trabalho.

3.4 Imunidade, Isenção e Não-Incidência

São **imunes** ao IR os templos de qualquer culto (CF, art. 150, inciso VI, alínea "b"); os partidos políticos e suas fundações; e as entidades sindicais dos trabalhadores, sem fins lucrativos (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c"); as instituições de educação e as de assistência social, sem fins lucrativos (CF, art. 150, inciso VI, alínea "c"); as autarquias e fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, (CF, art. 150, §§ 2º e 3º).

Para gozarem da imunidade, as entidades estão sujeitas a algumas limitações, dependendo do caso, como não poder distribuir qualquer parcela a título de lucro ou participação no resultado; aplicar integralmente seus recursos no País, para manutenção de seus objetivos institucionais.

Estão **isentas** do imposto as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico sem fins lucrativos (Lei nº 9.532, de 1997, arts. 15 e 18), as entidades de previdência privada fechadas ou sem fins lucrativos (Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983, art. 6º); as companhias estrangeiras de navegação marítima e aérea se, no país de sua nacionalidade, as companhias brasileiras de igual objetivo gozarem da mesma prerrogativa (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 30; as Associações de Poupança e Empréstimo (Decreto-Lei nº 70, de 21 de novembro de 1966, arts. 1º e 7º); as sociedades de investimento, de cujo capital social participem pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, que propiciem o ingresso de recursos externos no País (Decreto-Lei nº 1.986, de 28 de dezembro de 1982, art. 1º); a binacional ITAIPU (Decreto Legislativo nº 23, de 30 de maio de 1973, art. XII, e Decreto nº 72.707, de 28 de agosto de 1973); o Fundo Garantidor de Crédito - FGC (Lei nº 9.710, de 19 de novembro de 1998, art. 4º).

Não Incide o imposto sobre as atividades econômicas, de proveito comum, sem objetivo de lucro, das sociedades cooperativas (Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, art. 3º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 69).

3.5 Formas de Tributação

O fato gerador do IRPJ é a renda da empresa, ou seja, o seu lucro, isto é, a diferença positiva entre suas receitas e despesas.

Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

É fundamental que cada empresa faça sua contabilidade, registro sistemático de todas as operações que envolvam pagamento ou recebimento, imediato ou diferido, como forma de obtenção de informações vitais

para sua gestão. A contabilidade pode inclusive estar intimamente ligada a outros sistemas, como estoques, contas a pagar e a receber, clientes, garantindo consistência das informações.

Como o lucro, base para a determinação do montante do IRPJ, é calculado a partir das informações contábeis, o Estado, procurando garantir a correta apuração do imposto, estabelece requisitos, que terminam por onerar o sistema, o que poderia dificultar a operação de empresas de menor porte.

Em função disso existem diversas formas de apuração do tributo:

- Lucro Real;
- Lucro Presumido;
- Simples; e
- Lucro Arbitrado.

A apuração pelo lucro real é baseada nos resultados reais da empresa, apurados pela contabilidade; o lucro presumido baseia-se na receita bruta, à qual é aplicado um percentual presumido de lucratividade, determinado em lei; a apuração pelo Simples também tem como base o faturamento, mas o tributo é apurado juntamente com outros (IPI, Pis/Pasep, CSLL, etc), numa só operação; finalmente, o lucro arbitrado é uma alternativa quando a escrituração do contribuinte não estiver em boa ordem ou tiver optado indevidamente pelo lucro presumido.

3.6 Lucro Presumido

O lucro presumido é um sistema, opcional e simplificado, de cálculo do imposto devido pelas empresas cuja receita bruta anual não supere o limite de R\$ 48.000.000,00. É muito utilizado pelas pequenas e médias empresas, que não possam optar pelo Simples.

Somente empresas obrigadas a apurar o Lucro Real não podem optar pelo Lucro Presumido, ainda que sua receita bruta seja inferior ao limite.

É presumido que o lucro da empresa seja uma percentagem do receita bruta advinda da atividade da empresa, acrescida dos ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos não incluídos na receita bruta total.

A percentagem a ser considerada depende da atividade empresarial:

Atividade	alíquota
revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural	1,6%
venda de produtos de fabricação própria, venda de mercadorias adquiridas para revenda, industrialização de produtos em que a matéria-prima, o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização; atividade rural; serviços hospitalares; transporte de cargas; outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços	8,0%
serviços de transporte, exceto o de cargas	16,0%
prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra; prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada anteriormente	32,0%

Sobre o lucro presumido da empresa (base de cálculo) é calculado o imposto de renda pela aplicação da alíquota de 15% (quinze por cento). Sobre o que exceder R\$20.000,00 mensais, aplica-se um adicional de 10%.

O pagamento deve ser realizado de uma só vez ou em até três 3 parcelas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis a partir do mês seguinte ao encerramento do respectivo trimestre

3.7 Questões para fixação

3.1) Exemplifique três despesas possíveis de serem efetuadas por uma pessoa física e que constituam despesas necessárias para a percepção da receita.

3.2) Exemplifique três despesas possíveis de serem efetuadas por uma pessoa física e que caracterizem mera utilização da disponibilidade econômica adquirida.

3.3) O IRPF é progressivo, regressivo ou proporcional?

3.4) O fato de a empresa ser tributada pelo lucro presumido, com base no faturamento, aconselha a que a contabilidade só contenha os elementos necessários para esse cálculo?

3.5) Qual a razão da variação das alíquotas do lucro presumido?

3.6) O governo pode editar lei tributando o lucro das entidades filantrópicas de ensino?

4 Impostos sobre a Renda II

4.1 Lucro Real

Qualquer empresa pode escolher a apuração do lucro real, mas algumas não têm essa opção e devem compulsoriamente utilizá-lo: aquelas com faturamento anual superior a vinte e quatro milhões de reais; os bancos comerciais, de investimentos, de desenvolvimento, as caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; as que obtiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; etc.

4.1.1 Forma de Cálculo

O Imposto de Renda será calculado pela aplicação da alíquota de 15% sobre o lucro real apurado; se este superar a R\$ 60.000,00, no trimestre, ou R\$ 240.000,00 no ano, será devido adicional de 10% sobre o valor excedente.

O processo inicia-se pela apuração da **receita operacional bruta**, isto é, o total das vendas de produtos e serviços nas operações de conta e o resultado auferido nas operações de conta alheia, excluídos os impostos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante, dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário. Não inclui o IPI, que é contabilizado à parte.

Dessa receita são deduzidas as vendas canceladas, os descontos concedidos incondicionalmente e os impostos incidentes sobre vendas, obtendo-se a **receita operacional líquida**.

O **lucro operacional bruto** consiste na diferença entre a receita operacional líquida das vendas e os custos de aquisição das mercadorias revendidas e os custos de produção dos bens e serviços vendidos.

O **custo de aquisição** das mercadorias compreende o preço pago, os custos de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte, os tributos devidos na aquisição ou importação, os gastos com desembaraço aduaneiro, mas não os impostos recuperáveis (não cumulativos).

O **custo de produção** dos bens ou serviços vendidos compreende o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção; os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção; os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção; os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção e o custo de aquisição de bens de consumo eventual até cinco por cento do custo total dos produtos vendidos no período de apuração anterior; o valor das quebras e perdas razoáveis, de acordo com a natureza do bem e da atividade, ocorridas na fabricação, no transporte e manuseio; e das quebras ou perdas de estoque por deterioração, obsolescência ou pela ocorrência de riscos não cobertos por seguros, desde que comprovadas por laudo ou certificado de autoridade competente.

Do lucro operacional bruto são deduzidas as despesas operacionais, isto é, as despesas administrativas e financeiras, obtendo-se o **lucro operacional** ou **resultado operacional**. Representa o resultado das atividades que constituam objeto da empresa.

São **despesas operacionais**:

- tributos e contribuições, segundo o regime de competência, excluídas as multas por infrações fiscais, salvo as de natureza compensatória e as impostas por infrações de que não resultem falta ou insuficiência de pagamento de tributo;
- depósitos no Fundo de Garantia do Tempo de Serviço;
- despesas com reparos e conservação de bens e instalações;
- juros sobre o capital próprio, amortização dos juros pagos ou creditados aos acionistas, juros pagos pelas cooperativas a seus associados;
- despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas;
- despesas com aluguéis, *royalties*, assistência técnica, científica ou administrativa;
- contraprestações pagas por arrendamento mercantil;
- remuneração dos sócios, diretores ou administradores e titulares de empresas individuais e conselheiros fiscais e consultivos, inclusive remunerações indiretas (veículos, clubes, aluguéis);
- participações dos empregados nos lucros;
- serviços de assistência médica, odontológica, farmacêutica e social, destinados indistintamente a empregados e dirigentes;
- planos de previdência social complementar;
- despesas de propaganda;
- formação profissional de empregados;

- alimentação e transporte de trabalhadores;
- provisões para pagamento de férias e 13º salário de seus empregados, mas não a provisão para imposto de renda;
- depreciação de bens.

Despesas operacionais são gastos não computados nos custos, mas necessários à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora. Por exemplo, se a empresa pagar aluguel de um imóvel que utiliza, a um sócio, por valor acima do preço de mercado, o excesso não deve ser considerado despesa operacional.

Algumas particularidades: os custos de aquisição de bens do ativo permanente de pequeno valor são considerados como tais, mas se de maior valor, só como depreciação ou amortização; perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica podem ser deduzidas como despesas, já os créditos deduzidos e que tenham sido recuperados, deverão ser computados como receitas.

São ainda, receitas ou despesas operacionais: receitas e despesas financeiras, variações monetárias ativas e passivas (ganhos e perdas no câmbio), lucros e dividendos oriundos de participações societárias

O **lucro líquido** é a soma do **lucro operacional**, dos **resultados não operacionais** e das **participações**, lembrando que as parcelas podem ser negativas.

São **resultados não operacionais** os ganhos ou perdas de capital, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente.

O **lucro real** é o **lucro líquido** ajustado por certas **adições**, **exclusões** ou **compensações**. **Adições** são gastos não dedutíveis, tais como doações, despesas com alimentação de sócios acima de certos limites, receitas não computadas na apuração do lucro líquido; **exclusões**, as receitas que não devam ser computadas no lucro real; **compensações**, prejuízos apurados em períodos anteriores.

Podem ser deduzidas do imposto devido, dentro de certos limites, contribuições em favor de projetos culturais do Programa Nacional de Apoio à Cultura (PRONAC), investimentos na produção de obras audiovisuais cinematográficas brasileiras de produção independente, aprovados pelo Ministério da Cultura (Lei nº 8.685, de 1993, art. 1º).

4.1.2 Periodicidade

A apuração do lucro real pode ser feita com periodicidade anual ou trimestral.

Se anual, os tributos são pagos mensalmente, por estimativa ou com base nos resultados de balanços ou balancetes mensais, e anualmente será efetuado o ajuste anual, para apuração da diferença a recolher ou a ser restituída, pois geralmente os pagamentos mensais são processados com valores deferentes dos efetivamente devidos.

Se trimestral, os tributos são pagos com base nos resultados de Balanços ou Balancetes mensais, e não haverá ajuste posterior.

4.1.3 Requisitos da Escrituração

O contribuinte deverá **escriturar**, em boa ordem: Livro Diário, com o registro cronológico de todas as operações contábeis; Livro Razão, com os lançamentos do Diário separados por conta; Livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos; Livro de registro de inventário; Livro de registro de entradas (compras); Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR); outros livros conforme a atividade da empresa.

Todas as despesas e receitas devem ser comprovadas por documentos idôneos e consideradas necessárias às atividades da empresa, sob pena de serem questionadas e não aceitas pelo Fisco, como dedutíveis para efeito de apuração do Lucro Real.

Como o custo administrativo dessa escrituração é elevado, esse sistema não é recomendado para micro e pequenas empresas, exceto quando sua utilização represente economia tributária expressiva.

4.1.4 Exemplo

A título de exemplo, segue-se um demonstrativo fictício, mas com o formato típico de tais documentos, que variam não só pelos valores, por óbvio, mas também pelo grau de detalhamento. Vale lembrar que, a parte de servir para o cálculo do IR, também tem utilidade para o administrador da empresa, seus investidores e interessados em geral, permitindo uma visualização rápida de um dos aspectos de sua saúde financeira.

O detalhamento pode ser a maior subdivisão de uma rubrica, como a inclusão de "Despesas com pesquisa" em "DESPEAS OPERACIONAIS" ou pela divisão de cada rubrica por regiões ou linhas de produtos ou serviços, de modo a permitir mais fácil visualização dos negócios.

DEMONSTRAÇÃO DOS RESULTADOS DO EXERCÍCIO		
RECEITA BRUTA		60.000
(-) DEDUÇÕES	(10.000)	
ICMS	(9.000)	
Abatimentos	(1.000)	
RECEITA LÍQUIDA		50.000
(-) CUSTO DOS PRODUTOS VENDIDOS	(20.000)	
LUCRO BRUTO		30.000
(-) DESPESAS OPERACIONAIS	(24.000)	
Despesas de vendas	(8.000)	
Despesas administrativas	(12.000)	
Despesas financeiras	(4.000)	
LUCRO OPERACIONAL		6.000
(-/-) RESULTADOS NÃO OPERACIONAIS	(3.000)	
Receitas não operacionais	1.000	
Despesas não operacionais	(4.000)	
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA		3.000

Continuando o exemplo, o demonstrativo abaixo poderia representar a apuração do lucro real:

APURAÇÃO DO LUCRO REAL		
LUCRO ANTES DO IMPOSTO DE RENDA		3.000
(+) ADIÇÕES	500	
Multas	500	
(-) EXCLUSÕES	(1.000)	
Lucros tributados em outra PJ	(1.000)	
(-) COMPENSAÇÕES	(400)	
Prejuízo do exercício anterior	(400)	
LUCRO REAL		2.100

4.2 Lucro Arbitrado

O Lucro Arbitrado é aplicado usualmente por decisão da autoridade tributária, quando o contribuinte não escriturar os livros contábeis ou fazê-lo com falhas, deixar de apresentar os livros ou documentos necessários, fizer opção indevida pelo lucro presumido, etc. É verdade que o contribuinte pode se antecipar à ação do Fisco e arbitrar seu lucro.

Afora isso, o lucro arbitrado é muito semelhante ao lucro presumido, com a diferença de que as alíquotas são mais pesadas, ou que pode ser compreendido como uma forma de punição, mas que aumenta a segurança de que venham a ser arrecadados os valores realmente devidos, uma vez que a insegurança é inerente a essa forma de cálculo, uma vez que os registros contábeis não existem, estão falhos ou incompletos.

Assim o lucro será presumido pela aplicação de uma alíquota ao faturamento, sendo adicionado a esse resultado os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas, e os resultados positivos não incluídos na receita bruta total.

Atividade	alíquota
revenda de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;	1,92%
serviços hospitalares; transporte de carga;	9,60%
demais serviços de transporte;	19,20%
prestação de serviços, pelas sociedades civis, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; intermediação de negócios; administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza; construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra; prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (<i>factoring</i>); prestação de qualquer outro tipo de serviço;	38,40%
receita bruta auferida nas atividades desenvolvidas por bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta.	45,00%

O cálculo do tributo e os prazos de pagamento são idênticos aos do lucro presumido.

4.3 Questões para fixação

- 4.1) Os salários do operário e da secretária do diretor são despesas do mesmo tipo?
- 4.2) Os gastos com a aquisição de novas instalações fabris podem ser contabilizados como custo ou despesa?
- 4.3) A que rubrica pertence o lucro auferido com a venda, extremamente vantajosa, da antiga fábrica desativada de uma indústria química?
- 4.4) Qual a razão de existirem atividades adicionais na tabela de lucro arbitrado, em relação à de lucro presumido?
- 4.5) Vale a pena à empresa ser tributada pelo lucro arbitrado?
- 4.6) Como optar pelo lucro real ou lucro presumido?

5 Impostos sobre Produção e Circulação de Mercadorias

5.1 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI é um tributo de competência da União.

CF, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... IV - produtos industrializados; ...

§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior; IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

O IPI incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, a saber os resultantes qualquer operação de industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária.

É operação de industrialização a que modifique a natureza, funcionamento, acabamento, apresentação ou finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo. Podem ser:

- **transformação**, onde a partir de matéria-prima ou produto intermediário é obtida nova espécie de bem;
- **beneficiamento**: a que modifique, aperfeiçoe ou altere o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto;
- **montagem**: a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal;
- **acondicionamento**: colocação da embalagem, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria;
- **recondicionamento**: colocação de nova embalagem em substituição da original;
- **renovação** ou **recondicionamento** a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização.

Não é industrialização o preparo de alimentos não acondicionados (bares e restaurantes), o artesanato, a confecção de roupas sob medida (alfaiates e costureiras), além de diversas outras atividades.

O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na Tabela de Incidência do IPI (TIPI), observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado).

Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações consideradas industrialização, de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento. São equiparados a estabelecimento industrial outros estabelecimentos, tais como os importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos; os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos; etc.

São **imunes** da incidência do IPI: livros, jornais, periódicos e papel destinado à sua impressão; produtos industrializados destinados ao exterior; o ouro, quando ativo financeiro ou instrumento cambial; energia elétrica; derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Se a imunidade estiver condicionada à destinação do produto, e a este for dado destino diverso, ficará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a imunidade não existisse.

Cessará a imunidade do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos quando este for consumido ou utilizado em finalidade diversa da prevista, ou encontrado em poder de pessoa que não seja fabricante, importador, ou seus estabelecimentos distribuidores, bem assim que não sejam empresas jornalísticas ou editoras.

São obrigados ao pagamento do IPI como contribuinte, o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar; e os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade.

É ainda responsável, por substituição, o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

O **fato gerador** é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

O **período de apuração** do imposto incidente nas saídas dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial é quinzenal (foi decendial e passará a ser mensal), enquanto para as microempresas e as empresas de pequeno porte, é mensal.

5.1.1 Não cumulatividade

Uma das características do IPI é a não cumulatividade, ou seja, a não cobrança de imposto sobre imposto. Isso é obtido pela contabilização do IPI recolhido quando das aquisições, que funcionam como crédito, e do IPI a ser pago quando das vendas. No final do período de apuração a empresa recolhe a diferença entre os dois totais.

5.1.2 Imunidade na exportação

É universal a desoneração das exportações. No caso brasileiro, estas são imunes à incidência de IPI, que não abrange as operações anteriores, salvo se quando da aquisição de matérias primas houve a aquiescência da receita Federal (*drawback* verde e amarelo).

5.1.3 Exemplo de contabilização

Já vimos, no cálculo do Imposto de Renda - Lucro Real, que os valores pagos a título de IPI não fazem parte da receita bruta. Por isso, a contabilidade registrará uma venda de R\$ 12.000,00, na qual foi recolhido R\$ 2.000,00 referentes ao IPI, da seguinte forma:

Caixa	12.000,00	
a Receitas de Vendas		10.000,00
a IPI a Recolher		2.000,00

Deve ser feito também o lançamento para retirar a mercadoria vendida do estoque.

Na aquisição de matérias primas, podemos ter lançamentos como:

Matéria prima	1.900,00	
IPI a Recuperar	100,00	
a Caixa		2.000,00

O IPI a ser recolhido será a diferença entre os totais de "IPI a Recolher" e "IPI a Recuperar" do período.

5.2 Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços

O ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal.

CF, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

Em função da possibilidade de concorrência entre os estados, disputando a preferência na instalação de empresas, com base em legislações tributárias mais favoráveis aos contribuintes, possibilidade essa efetivamente realizada por meio de dura "guerra fiscal", onde todos saem perdendo, mesmo os "vitoriosos", a Constituição acabou por abrigar um longo rol de regras em prol da uniformização do imposto no território nacional.

§ 2º. O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal ... III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços; ...

O ICMS incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal; prestações onerosas de serviços de comunicação; fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; entrada de mercadorias importadas do exterior; serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, derivados e energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

O imposto não incide sobre operações com livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; de exportação; interestaduais de energia elétrica, petróleo e seus derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização; com ouro quando ativo financeiro ou instrumento cambial; relativas a mercadorias que tenham sido ou que se destinem a ser utilizadas na prestação, pelo próprio autor da saída, de serviço de qualquer natureza definido em lei complementar como sujeito ao imposto sobre serviços, de

competência dos Municípios, ressalvadas as hipóteses previstas na mesma lei complementar; envolvidas na transferência de propriedade de qualquer estabelecimento; decorrentes de alienação fiduciária em garantia; de arrendamento mercantil, exceto a venda do bem arrendado;

Equipara-se às operações de exportação a saída de mercadoria realizada com o fim específico de exportação para o exterior, destinada a empresa comercial exportadora, *tradings*, outro estabelecimento da mesma empresa; armazém alfandegado ou entreposto aduaneiro.

Contribuinte é qualquer pessoa que realize as operações tributadas com intuito comercial, bem como os importadores, destinatários de serviços prestados ou iniciados no exterior, entre outros.

A lei poderá atribuir, a contribuinte ou depositário, a condição de substituto tributário, ou seja, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS em operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

O **fato gerador** ocorre na saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; quando do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; do ato final do transporte iniciado no exterior; das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços; do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior; do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; da aquisição em licitação pública de mercadorias importadas do exterior apreendidas ou abandonadas; da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subseqüente.

5.2.1 Não cumulatividade

O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

É assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior; e para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subseqüente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

5.2.2 Exemplo de contabilização

Exemplo:

Caixa	12.000,00	
a Receitas de Vendas		12.000,00
ICMS sobre vendas	2.400,00	
a ICMS a Recolher		2.400,00
CMV	4.800,00	
a Mercadorias		4.800,00

Na aquisição de matérias primas, podemos ter lançamentos como:

Mercadorias	4.800,00	
ICMS a Recuperar a Caixa	1.200,00	6.000,00

5.3 Questões para fixação

- 5.1) Qual alíquota deverá ser mais alta: farinha de trigo ou perfume?
- 5.2) Como seria o lançamento da venda para exportação, usando o exemplo de contabilização acima?
- 5.3) O que poderá acontecer quando a parcela de produtos exportados for maior que a de produtos vendidos no mercado interno?
- 5.4) Considerando-se a alíquota do ICMS sobre energia elétrica no Estado do Rio de Janeiro, qual a sua opinião sobre a seletividade do tributo em função da essencialidade?
- 5.5) Qual a consequência da empresa exportar muito mais do que vender no mercado interno?
- 5.6) Quais as consequências administrativas da competência tributária do ICMS ser estadual?

6 Impostos sobre Serviços, Operações Financeiras & Patrimônio

6.1 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços, excluídos preliminarmente os de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação, tributáveis pelo ICMS. Mesmo assim nem todo serviço pode ser tributado, pois precisa estar incluído na lista positiva anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003. A lista é exaustiva, isto é, um serviço não compreendido na lista não pode ser tributado pelo ISS.

CF, art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: ... III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas; II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Contribuinte é o prestador do serviço.

O local de prestação do serviço, de importância fundamental para a identificação do sujeito ativo, isto é, da municipalidade com direito de arrecadar o tributo tem sido controverso. A legislação hoje considera o serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, em sua falta, no local do domicílio do prestador, exceto em determinadas hipóteses positivamente relacionadas na lei complementar, quando então será considerado o local efetivo onde o serviço é realizado, como nos casos de demolição e coleta de lixo, entre outros tantos.

A base de cálculo é o valor do serviço e a alíquota pode variar entre o mínimo de 2 e o máximo de 5%. Mesmo assim a alíquota mínima pode ser reduzida nos casos de construção civil, inclusive demolição, conservação, reforma e reparação.

O ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País. Entretanto são tributáveis os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

A lista de serviços sujeitos ao ISS está definida na relação anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Vimos que o ICMS incide sobre fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios. Neste caso a base de cálculo do tributo (ICMS) incluirá toda a operação, mercadoria e serviço.

6.2 Imposto Sobre Operações Financeiras

O Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF) incide sobre diversas operações, com o fim extrafiscal de regular o mercado financeiro.

Cf, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; ...

Seus fatos geradores são as operações:

- de crédito realizadas:
 - por instituições financeiras (Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966, artigo 1º);
 - por empresas que exercem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*) (Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, artigo 15, § 1º, inciso III, alínea "d", e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, artigo 58);
 - entre pessoas jurídicas ou entre pessoa jurídica e pessoa física (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, artigo 13).
- de câmbio (Lei nº 8.894, de 21 de junho de 1994, artigo 5º);
- de seguro realizadas por seguradoras (Lei nº 5.143, de 1966, artigo 1º);
- relativas a títulos e valores mobiliários (Lei nº 8.894, de 1994, artigo 1º);
- com ouro ativo financeiro ou instrumento cambial (Lei nº 7.766, de 11 de maio de 1989, artigo 4º).

Cada fato gerador desses é tão distinto do outro que enseja regulamentação específica. Com isso, as bases de cálculo e as alíquotas também variarão bastante, embora estas sejam sempre *ad-valorem*.

No caso de empréstimos, a base de cálculo será o valor do mútuo (ou principal) ou saldo devedor, e a alíquota será de 0,0041% por dia.

Em operações de câmbio a base de cálculo será o montante em moeda nacional da operação e a alíquota "cheia" é de 25%, mas que é reduzida para valores zero, 2% ou 5%, conforme o caso.

O fato gerador da operação de seguro será o recebimento do prêmio, que é o preço que a seguradora cobra do segurado para cobrir os riscos combinados. A base de cálculo será o valor do prêmio e a alíquota é também de 25%, reduzida para valores entre zero e 7% conforme o tipo do bem segurado.

No caso de títulos e valores mobiliários a base de cálculo será o valor de aquisição, resgate, repactuação do título, quota de fundo, operação de financiamento em bolsa, com a alíquota máxima de 1% ao dia, com valores menores dependendo do tipo de operação, havendo também casos de isenção ou alíquota zero.

Finalmente, quando o ouro é ativo financeiro ou instrumento cambial, isto é, for destinado ao sistema financeiro ou utilizado na execução da política cambial brasileira, será devido o IOF em sua primeira aquisição. A base de cálculo será o preço da operação e a alíquota 1%.

Uma vez que o ouro se enquadre nestes casos, não se enquadrará conseqüentemente como mercadoria e não estará sujeito ao ICMS.

De forma semelhante, uma operação poderá ser caracterizável em mais de uma operação financeira: o regulamento apresenta regras que o impedem, evitando que uma mesma operação seja duplamente tributada.

Houve alguma controvérsia sobre a tributação de cadernetas de poupança, com base na Lei nº 8.033, de 12 de abril de 1990, que instituiu um IOF de caráter transitório, inclusive sobre saques de cadernetas de poupança. Mas essa lei foi sendo fulminada pelo Supremo Tribunal Federal, pelo vício de inconstitucionalidade, em especial pelo julgamento do recurso extraordinário nº 232.467, especificamente sobre a tributação dos saques na poupança.

6.3 Impostos sobre Patrimônio

Três são os impostos sobre o patrimônio, aí compreendidos os bens imóveis e os veículos automotores, um para cada nível de governo.

Existe a possibilidade de vir a ser cobrado um imposto sobre as grandes fortunas - o que incluiria outros bens móveis, como ações - mas esse tributo não passou das intenções dos contribuintes.

CF, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

6.4 Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU)

O IPTU, de competência dos municípios, pode ser visto como a cota condominial da cidade, embora, como os demais impostos, não tenha sua receita vinculada a alguma destinação específica.

CF, art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; ...

§ 1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

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

§ 4º. É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de: ... II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo; ...

Houve grande controvérsia sobre a possibilidade de haver progressividade na cobrança do IPTU, uma vez que a Constituição determinava, antes da Emenda Constitucional nº 29/2000, que o IPTU "poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade". Essa progressividade seria o aumento das alíquotas em função do aumento do valor venal do imóvel.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 153.771-0-MG, posicionou-se, por 9 votos a 1, contrariamente a qualquer progressividade, que não a no tempo, aplicada sobre imóveis não construídos, conforme o artigo 182. A razão desse entendimento teria como base o caráter real do imposto pessoal, incompatível por isso com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, aplicável somente a impostos com caráter pessoal.

Pacificado esse ponto com a edição da emenda constitucional, a **alíquota** do imposto pode ser **proporcional**, levando em consideração o valor do imóvel ou sua não utilização, ou **seletiva**, em função de seu uso e sua localização.

A **base de cálculo** do IPTU é o **valor venal** do imóvel urbano, isto é, seu valor de venda, preço que pode alcançar no mercado levando em consideração metragem, localização, idade e outros aspectos da

propriedade. De qualquer modo, as alíquotas precisam ser estabelecidas por lei municipal.

Finalmente há que se saber se o imóvel é urbano. Será urbano o imóvel como tal definido pela lei do município, respeitando a existência de pelo menos dois dos melhoramentos indicados no CTN.

CTN, art. 32, § 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público: I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais; II - abastecimento de água; III - sistema de esgotos sanitários; IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar; V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

6.5 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O fato gerador do IPVA é a propriedade de veículo automotor, o que inclui não apenas os terrestres, tais como automóveis e caminhões, mas também os aquáticos e os aéreos.

CF, art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: ... III - propriedade de veículos automotores."

§ 6º. O imposto previsto no inciso III: I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal; II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização...

A base de cálculo é o valor venal do veículo. A alíquota pode ser seletiva, por exemplo, menor para ambulâncias ou veículos de transporte urbano.

6.6 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O ITR tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel rural, isto é, não urbano.

CF, art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: ... VI - propriedade territorial rural; ...

§ 4º. O imposto previsto no inciso VI do caput: I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

São imunes as pequenas glebas rurais (imóveis de até 100 ha, se na Amazônia Ocidental ou no Pantanal mato-grossense e sul-mato-grossense; até 50 ha, se no Polígono das Secas ou na Amazônia Oriental; ou de até 30 ha, se no restante do País), exploradas, só ou com sua família, por proprietário que não possua outro imóvel.

São isentos alguns imóveis para assentamento em programa oficial de reforma agrária, caracterizados pelas autoridades como assentamento, que, cumulativamente, atendam a alguns outros requisitos.

Alguns conceitos:

- **valor da terra nua** (VTN): valor do imóvel, excluindo construções, instalações, benfeitorias, culturas permanentes e temporárias; pastagens cultivadas e melhoradas e florestas plantadas;
- **área tributável**, a área total do imóvel, menos as áreas de preservação permanente e de reserva legal, as de interesse ecológico; e as comprovadamente imprestáveis para qualquer exploração agropecuária;
- **valor da terra nua tributável** (VTNt): $VTN \times (\text{área tributável} / \text{área total})$;
- **área aproveitável**: área tributável passível de exploração agropecuária, excluindo as áreas ocupadas por benfeitorias úteis e necessárias;
- **área efetivamente utilizada**, a porção do imóvel que no ano anterior tenha sido explorada na agropecuária ou na qual tenha sido implantado projeto técnico;
- **grau de utilização** (GU): relação percentual entre as áreas efetivamente utilizada e aproveitável.

A base de cálculo é o valor da terra nua tributável. A alíquota depende da área total do imóvel e do grau de utilização, aumentando com a área e diminuindo com a utilização.

6.7 Questões para fixação

6.1) Se a sua empresa estiver devendo o pagamento do IR e obtiver um empréstimo no banco para quitar a dívida com o Fisco, estará sujeita a algum outro tributo?

6.2) Serviços são sempre tributados pelo ISS? Quais as exceções?

6.3) Que tributos podem incidir numa prestação de serviços?

6.4) É possível a diferenciação de alíquotas do IPTU levando em consideração a idade do proprietário?

6.5) Como se expressa a extrafiscalidade do IPVA?

6.6) Qual a motivação implícita na forma de variação das alíquotas do ITR?

7 Impostos sobre Comércio Exterior I

Sobre as operações de comércio exterior temos dois impostos, ambos de competência da União, com caráter nitidamente extrafiscal: o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II) e o imposto sobre a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados (IE).

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; ...

§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

O caráter extrafiscal desses tributos é evidenciado pela possibilidade de modificação das alíquotas pelo executivo e pelos níveis de arrecadação dos mesmos. A título de exemplo temos a arrecadação anual do II, em 2003, que atingiu o montante de 8,143 trilhões de reais, representando 2,98% do total de receitas. O IE nem aparece nas estatísticas, com menos de 0,1%.

7.1 Operação de importação e exportação

As operações de importação consistem em trazer produtos de países estrangeiros para o território nacional, fazendo-os cruzar a fronteira nacional. As de exportação consistem no inverso, levar mercadorias para o exterior.

A passagem das mercadorias pelas fronteiras é controlada e fiscalizada pelas unidades aduaneiras, que no Brasil, por força constitucional, estão subordinadas ao Ministério da Fazenda, organizadas como um sistema dentro da Secretaria da Receita Federal (SRF).

CF, art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

A SRF, na prática, responde apenas por uma parte desse controle, pois a conveniência e oportunidade das operações é avaliada pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX), que as autoriza ou não, e o Banco Central (BACEN), em seu papel de defesa da moeda, exerce o controle sobre as remessas de divisas em geral, e em particular as relacionadas com os pagamentos referentes a essas operações.

A participação das Aduanas atende a duas necessidades: a arrecadação dos tributos eventualmente devidos e a verificação física das mercadorias, havendo ou não tributo a ser arrecadado.

Por exemplo: uma empresa pretende vender móveis de aço para um comprador no exterior. A SECEX autorizará (ou não) a operação; a Aduana verificará se a operação conta com a autorização da SECEX, se as mercadorias sendo embarcadas são efetivamente os móveis de aço e se há tributo a ser recolhido; o BACEN fiscalizará a entrada de divisas referente ao pagamento da exportação.

A SECEX regulamenta o comércio exterior, editando portarias e comunicados, e decide sobre a conveniência das operações, aprovando licenças de importação e de exportação (denominados registros de exportação), contando, nessa última atividade, com a participação de outros órgãos anuentes, tais como o Ministério da Defesa no caso de armas e munições. Existem operações dispensadas de licenciamento, também por decisão da SECEX.

O BACEN regulamenta a movimentação de divisas em geral, por meio da Consolidação das Normas Cambiais, obrigando que os contratos de câmbio sejam registrados em seu sistema informatizados, o Sisbacen, e depois vinculados às respectivas declarações aduaneiras.

7.2 Atividades da Aduana

A SRF regulamenta o processo de entrada e saída das mercadorias, controlando armazenagem, transporte, carga e descarga. O importador precisa formular uma Declaração de Importação (DI), o exportador uma Declaração para Despacho de Exportação (DDE), que podem, em certos casos, ser simplificadas (DSI e DSE). Existe também a Declaração de Bagagem Acompanhada (DBA), para utilização por viajantes.

7.3 Imposto de Importação

O Decreto-Lei nº 37, de 1966, com as alterações promovidas pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, determina que o imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira e tem como fato gerador a sua entrada no território nacional. Complementando, o Decreto nº 1.789, de 1996, dispõe que o imposto de importação incide sobre bagagem de viajante e sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito.

Esse Decreto-Lei também considera como estrangeira, para fins de aplicação do imposto, mercadoria nacional ou nacionalizada que tenha sido exportada a título definitivo.

Temos então que o II incide sobre qualquer mercadoria que esteja ingressando no território nacional, não importando o motivo da operação - compra e venda, aluguel, doação, transferência - nem o local de origem - Brasil ou exterior. Interessa saber se a mercadoria estava, ou não, incorporada à economia em país

estrangeiro.

A Constituição atribui imunidade aos livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (art. 150, VI, d) e as leis concederam diversas isenções objetivas e subjetivas.

O II é um imposto *ad valorem*, com alíquota seletiva. Na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) é encontrada a classificação fiscal da mercadoria, um número de oito algarismos; de posse desse número pode ser encontrada a alíquota do II aplicável à mercadoria na Tarifa externa Comum (TEC). Tanto a TEC quanto a NCM são comuns aos países membros do Mercosul.

A base de cálculo é o valor aduaneiro da mercadoria, compreendido como o preço efetivamente pago ou a pagar pela importação, acrescido dos valores do frete e, se houver, do seguro.

Existem operações em que não há preço, como nas doações, ou esse preço não foi livremente acordado, fruto do relacionamento entre vendedor e comprador, membros da mesma família ou do mesmo grupo empresarial. Nesses casos há que se procurar outro valor, de acordo com as regras do Acordo de Valorarã Aduaneira (AVA), que pode ser, pela ordem:

- valor de transação de mercadorias idênticas;
- valor de transação de mercadorias similares;
- valor deduzido, apurado a partir do preço pelo qual as mercadorias importadas são vendidas no mercado interno, do qual são deduzidos diversos valores: comissões, lucro usual, despesas gerais, custos de transporte e seguro, direitos aduaneiros e outros tributos internos.
- valor computado, a partir do custo de produção no país de exportação, ao qual são acrescidos lucros e despesas gerais usuais nesse país, custos do seguro e do frete correspondentes ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação.
- valor será determinado com a utilização de critérios razoáveis, com base em dados disponíveis no país de importação, como último recurso.

A ordem deve ser seguida, isto é, um método só pode ser aplicado se todos os anteriores se revelarem inaplicáveis. A única exceção é entre o valor deduzido e o computado, cuja ordem pode ser invertida a pedido do importador.

A idéia é encontrar um valor o mais próximo possível daquele que seria estabelecido a partir de uma negociação livre entre comprador e vendedor sem qualquer ligação entre si. Assim são vedados, explicitamente, a utilização do preço de venda de mercadoria nacional, do valor mais alto entre valores alternativos; do preço da mercadorias no mercado interno do país de exportação; do preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação; de valores aduaneiros mínimos; ou, ainda, de valores fictícios ou arbitrários.

7.4 Imposto de Exportação

O imposto de exportação é muito semelhante ao de importação. Seu fato gerador consiste na saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional (CTN, art. 23). Sua alíquota também é *ad valorem*, aplicável sobre a base de cálculo que consiste no preço de venda da mercadoria em condição de livre concorrência no mercado internacional. O imposto é obtido pela multiplicação da alíquota pela base de cálculo.

Não existe uma tabela de alíquotas. São poucas as mercadorias cuja alíquota não é zero, acompanhando a prática internacional de desgravação tarifária das exportações. É difícil exportar tributos, pois estes oneram o preço de venda, diminuindo a competitividade da mercadoria: o comprador poderá adquirir produtos concorrentes de outros países.

As mercadorias tributadas o são por meio de resoluções da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX). Contam-se nos dedos.

Um aspecto pouco debatido é o próprio valor da exportação. Vejamos um exemplo do processo. Exportador e importador fecham negócio em moeda estrangeira, por 300.000 euros. O exportador envia a mercadoria para o porto, fazendo-a transportar em dez caminhões, cada qual necessariamente instruído por nota fiscal. Qual o valor dessas notas? Deverão estar expressas em reais e refletir o mais possível a realidade da exportação. Assim, cada veículo estará transportando dez por cento da mercadoria total, ou seja, 30.000 euros, que a um câmbio de 3,10 corresponderia a R\$ 93.000,00 por veículo.

Duas semanas depois, toda a mercadoria já devidamente pronta para embarcar, o exportador formula a declaração para exportação no Siscomex, registrando o preço de venda efetivo em euros, que será convertido para reais ao câmbio fiscal do dia, digamos 3,20, resultando em R\$ 960.000,00.

Três meses depois, conforme o prazo de pagamento combinado, o exportador recebe uma ordem de pagamento em seu favor, mas o câmbio já está em 3,50, após uma valorização expressiva do euro, recebendo então R\$ 1.050.000,00.

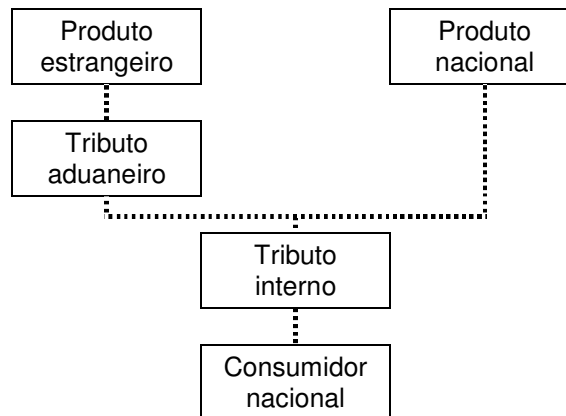
Temos assim três valores para a mesma exportação, em milhares de reais: 930, nas notas fiscais; 960, na

DDE; 1.050, no contrato de câmbio. Nenhum problema. Os 930 referem-se à receita de faturamento com vendas e a diferença de 120 (1.050 - 930) a receita não operacional com câmbio. Não há qualquer necessidade de retificação das notas fiscais.

7.5 Funções das Tarifas Aduaneiras

As tarifas aduaneiras (II e IE) têm inicialmente a função extrafiscal de estimular ou desestimular as importações e exportações de certos produtos.

O Imposto de Importação tem uma leve função protecionista, encarecendo os produtos importados em relação às mercadorias nacionais. Vale lembrar que os produtos importados também estão sujeitos aos tributos internos, tais como o IPI e o ICMS.



Se as condições econômicas brasileiras fossem idênticas às estrangeiras - taxas de juros, custos administrativos, custos logísticos, etc -, a única diferença entre produtos nacionais e estrangeiros seria esse imposto. Como os custos internos são superiores, fica reduzida em parte a efetividade do II.

Adicionalmente, em função da seletividade das alíquotas, temos que o II agrava mais certas mercadorias que outras, favorecendo certas importações e desestimulando outras, visando em tese o fortalecimento da economia nacional. Assim, podem ser aplicadas alíquotas baixas ou nulas, a bens de capital, insumos sem similar nacional e mercadorias de primeira necessidade, altas a produtos supérfluos, ou com produção nacional a ser protegida.

Apesar da Constituição excluir o II do princípio da legalidade tributária, de modo que suas alíquotas podem ser alteradas por decreto, como a TEC é comum ao Mercosul, a modificação dessas alíquotas deve ser previamente negociada com nossos vizinhos e parceiros.

No caso do Imposto de Exportação, a alíquota é quase sempre nula, para estimular as exportações, ou melhor, para não desestimular as exportações, já que os demais países também não cobram tributos na exportação.

Em algumas situações, no entanto, como, por exemplo, para evitar desabastecimento, são estabelecidas alíquotas positivas. Também podem ser estabelecidas cotas de exportação, gravando-se as exportações que ultrapassarem determinado volume.

7.6 Outras funções das Aduanas

As Aduanas têm dupla função: tributária e administrativa. A primeira, hipertrofiada, diz respeito à arrecadação de tributos, tanto os diretamente aduaneiros, como o II e o IE, quanto os tributos internos vinculados às operações de comércio exterior, como o IPI vinculado à importação.

A função administrativa refere-se à defesa da saúde da população, do meio ambiente, do patrimônio histórico nacional, das regras de comércio.

Trabalhando em conjunto com outros órgãos governamentais, como o Serviço de Vigilância Sanitária do Ministério da Agricultura, a Aduana combate a entrada de alimentos e remédios danosos ao consumo humano, de brinquedos pintados com tinta tóxica, de produtos portando pragas que possam prejudicar a agropecuária e o meio ambiente, de mercadorias falsificadas.

No sentido inverso, procura evitar a exportação ilegal de bens do patrimônio histórico, de animais silvestres, de recursos naturais de exportação proibida.

Há mercadorias, ainda, que não podem, salvo raríssimas exceções, ser importadas ou exportadas, tais como substâncias entorpecentes. Apesar de se atribuir geralmente à Polícia Federal (PF) a responsabilidade pelo combate aos tráficos de drogas e de armas, na fronteira essa função é da Aduana Brasileira, que, evidentemente, deve unir seus esforços aos do DPF.

Mesmo sob o aspecto tributário, uma operação de contrabando não tem como único resultado a sonegação de impostos, prejudicando apenas a receita do Estado: prejudica também a concorrência, pois o sonegador, se furtando ao pagamento de tributos pode estabelecer preços menores, prejudicando os demais comerciantes.

A fiscalização do movimento de mercadorias também é importante como parte do combate à lavagem de dinheiro, irmã gêmea das mais graves atividades criminosas.

7.7 Questões para fixação

- 7.1) A entrada, no território nacional, de uma mercadoria de fabricação brasileira que se encontrava no exterior caracteriza uma importação?
- 7.2) A entrada, no território nacional, de uma mercadoria de fabricação brasileira que se encontrava no exterior caracteriza o fato gerador do Imposto de Importação?
- 7.3) Poderia ser definida uma alíquota específica para o II?
- 7.4) As aduanas representam custos para as empresas mesmo quando a alíquota do imposto é nula?
- 7.5) Como as aduanas podem favorecer o desenvolvimento de uma empresa?
- 7.6) A aduana pode proibir a importação de uma determinada mercadoria?

8 Impostos sobre Comércio Exterior II

8.1 Regimes aduaneiros

Como vimos, as tarifas aduaneiras servem para proteger a economia nacional, amenizando a concorrência de produtos estrangeiros à produção nacional e o desabastecimento, quando a demanda internacional por produtos nacionais torna-se excessiva.

Entretanto, como os países dificilmente são auto-suficientes, a produção nacional pode depender de insumos estrangeiros. A cobrança de direitos aduaneiros nesses insumos encarece o produto nacional. Se o produto destina-se a consumo interno, o gravame o encarecerá mais que um concorrente totalmente nacional e menos que um totalmente estrangeiro. Caso se destine ao mercado internacional, estará sendo gravado na exportação pelo tributo incidente na importação, perdendo competitividade em relação aos demais produtos no mercado mundial.

Para adequar a imposição dos gravames aduaneiros ao desenvolvimento econômico, foram estabelecidos diversos regimes aduaneiros. Veremos alguns.

8.2 Admissão temporária

Neste regime os tributos são suspensos ou pagos proporcionalmente ao tempo de permanência dos bens no país.

Na primeira hipótese podem ser admitidos bagagens e veículos dos turistas; instrumentos, figurinos, adereços para espetáculos musicais; obras de arte para exposições; veículos, suprimentos, ferramentas para corridas de fórmula 1.

Temos ainda os bens admitidos temporariamente para aperfeiçoamento ativo - recuperação, conserto, montagem, acabamento - no Brasil. Isso permite a exportação de serviços.

Na segunda hipótese temos os bens que são importados para utilização econômica temporária, mas que não podem se beneficiar da suspensão total. Exemplos:

- máquinas para construção de túneis, importados pela construtora que venceu uma licitação para construção de uma estrada;
- barcos de turismo, importados por uma empresa que pretende ofertar passeios pela baía durante o verão, aproveitando que nessa época os veículos ficam parados na Europa devido à baixa estação (inverno).

O Repetro (regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens destinados às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e de gás natural) permite a admissão temporária para utilização econômica sem pagamento de tributos.

A extinção do regime ocorre pela envio do bem admitido temporariamente de volta para o exterior.

8.3 Drawback

O regime de drawback assemelha-se ao da admissão temporária para aperfeiçoamento ativo, mas permite que o bem seja consumido na produção de outro: será o envio desse outro para o exterior que caracterizará a extinção do regime. Isso obriga à prévia aprovação de um plano de produção que relaciona os bens importados em drawback aos produtos a serem exportados.

Um exemplo: uma fábrica de tintas importa determinado pigmento necessário para a produção de determinada tinta. O plano relacionará quanto pigmento (em peso) é necessário para produzir tanta tinta (em galões). Assim, cada vez que exportar galões de tinta, será baixada a quantidade equivalente de pigmentos anteriormente admitidos no regime.

Outro exemplo: um produtor de camisas masculinas utiliza botões indianos, à razão de uma dúzia por camisa. Admitiu 120.000 botões no regime. Ao exportar 5.000 dará baixa em metade dos botões, ao exportar outras 5.000 extinguirá o regime.

8.4 Exportação temporária

A exportação temporária é aparentemente o inverso da admissão temporária, mas sua lógica é um pouco diferente. O Regulamento Aduaneiro (art. 385) informa que esse regime é o que permite a saída, do País, com suspensão do pagamento do imposto de exportação, de mercadoria nacional ou nacionalizada, condicionada à reimportação em prazo determinado, no mesmo estado em que foi exportada.

Observe-se que reimportação não significa nova importação, mas importação de produto exportado temporariamente.

Vimos que apenas meia dúzia de produtos estão sujeitos ao imposto de exportação; vimos que a exportação está imune ao IPI e ao ICMS: qual a utilidade então do regime? O não pagamento de gravames

aduaneiros no retorno da mercadoria, *primo* por ser esse retorno obrigação do exportador, *secundo*, porque a exportação temporária não desnacionaliza a mercadoria, e portanto seu retorno não configurará fato gerador do imposto de importação.

A motivação da exportação temporária é semelhante à da admissão temporária, com a direção invertida: exposições brasileiras no exterior, bagagens dos viajantes brasileiros que vão estudar fora ou conhecer outros lugares, máquinas para conserto, participação de desportistas nacionais em provas internacionais, construção de obras no exterior por empresas brasileiras.

8.5 Entrepasto aduaneiro

O entreposto é um regime que permite a armazenagem de produtos estrangeiros, por períodos prolongados, sem o pagamento dos tributos. As mercadorias podem ser depois ser devolvidas ao exterior ou nacionalizadas com o pagamento de tributos.

Este regime permite que no Brasil possam ser instalados centros de distribuição de mercadorias e facilita a logística de transporte. Os produtos são trazidos em quantidade, armazenados em depósito alfandegado e aos poucos são enviados para outros países ou nacionalizados.

Existem variações desse regime, como o Entrepasto Industrial, que permite que insumos estrangeiros sejam armazenados na própria indústria até serem consumidos na linha de produção, o Depósito Afiançado (DAF), para peças e provisões de empresas de transporte internacional marítimo ou aéreo.

8.6 Trânsito aduaneiro

Existem situações em que é mais interessante efetuar o despacho aduaneiro em local diverso do de embarque ou desembarque, em função das características do produto ou das necessidades da empresa interessada.

A conferência de jóias e pedras preciosas, por exemplo, por motivos de segurança e mesmo da própria conferência física da mercadoria, com a utilização de balanças de precisão e avaliação por especialistas, pede ambiente especial.

O regime do trânsito aduaneiro permite que a mercadoria, já desembaraçada, possa ser transportada até a alfândega de embarque, ou, no sentido inverso, que a mercadoria importada possa ser movimentada da alfândega de desembarque até o local onde será feito o desembaraço aduaneiro.

Precauções são tomadas para garantir a mercadoria durante o transporte, como a aposição de lacres e a definição de prazos e rotas. Em casos mais sensíveis poderá haver acompanhamento da movimentação por servidores aduaneiros.

O regime também pode ser utilizado para a transferência de mercadorias entre recintos aduaneiros em geral.

8.7 Questões para fixação

8.1) Qual a diferença básica entre admissão temporária para aperfeiçoamento ativo e *drawback*?

8.2) Qual a vantagem do entreposto industrial em relação ao entreposto aduaneiro, para a empresa industrial?

8.3) Na importação de uma máquina que chega em dois carregamentos, marítimo em Sepetiba e aéreo no Galeão, que regime terá que ser necessariamente utilizado?

9 Taxas & Contribuições

9.1 Taxas

As taxas representam uma das espécies de tributos, com a característica distintiva de que, para ser cobrada, é necessário que o Estado exerça seu poder de polícia ou preste algum serviço público ao contribuinte da taxa.

CF, art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: ... II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; ...

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Poder de polícia significa toda atividade decorrente do poder do Estado de regular a atividade social, sempre por lei, não necessariamente em favor do interessado.

CTN, art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, a 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 tranqüilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Podemos exemplificar pelo estabelecimento de uma disciplina para a ocupação econômica da cidade, autorizando ou proibindo o exercício de determinadas atividades em cada rua ou bairro, o que pode levar à necessidade de concessão prévia de alvará de localização, com a cobrança de taxa de emissão, que deverá ser paga mesmo que o alvará não venha a ser concedido.

Serviço público oferece um pouco mais de dificuldade, uma vez que o CTN não o caracteriza. Mas podemos dizer que serviço público é um serviço regido por normas de direito público, prestados ou postos à disposição, pelo Estado, a contribuintes específicos.

O policiamento ostensivo, o serviço dos bombeiros e salva-vidas é certamente um serviço público, mas não é específico nem divisível: atende a qualquer um do povo que se encontre caminhando pelas ruas, num imóvel pegando fogo, ou se afogando no mar.

Tarifa e preço público, que alguns consideram sinônimos, e outros diferenciam, podem ser confundidos com taxas. O Superior Tribunal de Justiça (REsp 167489/SP), acatando conclusões do X Simpósio Nacional de Direito Tributário, entende que "a natureza jurídica da remuneração decorre da essência da atividade realizadora, não sendo afetada pela existência da concessão. O concessionário recebe remuneração da mesma natureza daquela que o Poder Concedente receberia, se prestasse diretamente o serviço". Assim, se o cidadão puder utilizar ou não o serviço de abastecimento de água, trata-se de preço público; se a utilização for compulsória, trata-se de taxa.

Em caso de taxa, teremos uma relação de direito público regida pelo CTN; se preço público, a relação será de direito privado, sujeita ao Código de Defesa do Consumidor (STJ, REsp 463331/RO).

9.2 Contribuições

As contribuições, espécie de tributo, diferenciam-se dos impostos, pois a arrecadação destes desvincula-se de qualquer atividade estatal, enquanto a arrecadação daquelas têm finalidade específica. Diferenciam-se das taxas, pois estas são cobradas como contraprestação de um serviço específico prestado ou posto à disposição do contribuinte, enquanto aquelas financiam atividades genéricas, não divisíveis.

Podem ser:

- sociais, como as contribuições para financiamento da seguridade social;
- de intervenção no domínio econômico (CIDE); para financiamento das atividades de intervenção, como a CIDE Combustíveis, instituída para arrecadar recursos destinados a subsidiar preços ou transporte de combustíveis, financiar projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e programas de infra-estrutura de transportes; ou
- de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como as contribuições para os Conselhos de Administração.

CF, art. 149. 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 artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

...

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; II - incidirão também sobre a importação de

produtos estrangeiros ou serviços; III - poderão ter alíquotas: a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

Apesar da "exclusividade", os demais entes federados podem estabelecer contribuições sociais ...

CF, art. 149, § 1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o artigo 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

... e as prefeituras podem instituir contribuições de intervenção no domínio econômico:

Cf, art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no artigo 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

9.3 Contribuição de Melhoria

A contribuição de melhoria é uma espécie de tributo vinculada a uma ação do Estado específica relativamente ao contribuinte: a valorização do seu imóvel em razão de obra realizada pelo poder público.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: ... III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

O fato gerador do tributo será a valorização do imóvel decorrente da obra.

9.4 Outros tributos

A Governo Federal pode, ainda, criar empréstimos compulsórios, outros impostos, denominados residuais e ainda impostos extraordinários, em caso de guerra externa.

CF, art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: 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 artigo 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

CF, art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Os empréstimos compulsórios, de triste memória, jamais foram restituídos aos contribuintes.

9.5 Contribuições Sociais

Em 1970 foram instituídos o PIS - **Programa de Integração Social** (LC nº 7/1970) e o PASEP - **Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público** (LC nº 8/1970), cujos respectivos fundos foram unificados em 1975 (LC nº 26/75).

O objetivo do PIS é promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas (LC nº 7/1970, art. 1º). Não foi definido qualquer objetivo para o PASEP!

São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado, inclusive as entidades sem fins lucrativos definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações.

No caso das empresas, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Desse total são excluídas: vendas canceladas; descontos incondicionais concedidos; IPI e ICMS cobrados pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário; reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita; e a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.

Hoje também as operações de importação passaram a ser tributadas pelo PIS, corrigindo distorção anterior: lembremos que a única diferença desejável de tributação entre produtos nacionais e importados deve ser a aplicação do Imposto de Importação.

No caso das demais entidades, o tributo terá como base de cálculo a folha de pagamentos.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real pelo Imposto de Renda recolhem PIS/Pasep não cumulativo. Nesse caso é descontada a contribuição presumivelmente recolhida sobre: aquisições de bens e serviços; despesas de aluguéis, empréstimos e financiamentos; energia elétrica; amortização de máquinas e equipamentos; mercadorias devolvidas; amortização de investimentos em imóveis de terceiros.

A **Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)** foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, para atender exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

A COFINS é cobrada de modo semelhante ao PIS/PASEP, com alíquotas diferenciadas, mas nunca incide sobre folha de pagamento.

Uma terceira contribuição, a **Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)**, foi instituída pela Lei nº 7.689/1988, para também financiar a seguridade social.

A base de cálculo depende da opção da empresa quanto à tributação do Imposto sobre a Renda: para as optantes pelo lucro real, consiste no lucro contábil; para as optantes pelo lucro presumido, uma fração da receita bruta, a saber 16% se a atividade for comercial, industrial, hospitalar ou de transportes e 32% para as demais.

Temos então quatro contribuições, semelhantes entre si quanto aos objetivos, com exceção do PIS/PASEP, e quanto à base de cálculo, umas incidindo sobre o faturamento, outra sobre o lucro resultante desse mesmo faturamento.

O fato desses tributos se apresentarem na espécie de contribuições permite que não sejam partilhados entre a União e os demais entes federativos e possam ter seu destino previamente definido, diferentemente dos impostos.

A forma de cálculo dessas contribuições é bastante próxima a de alguns impostos, mas não se aplica às contribuições a vedação prevista no § 2º do artigo 145 da Constituição, *verbis*:

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

9.6 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

A Lei nº 10.168 de 29 de dezembro de 2000 instituiu contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o "**Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação**", com o objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo.

Do total da arrecadação são destinados 17,5% ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio; 17,5% ao Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde; 7,5% ao Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos - Genoma; 7,5% ao Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico; e 10% ao Programa de Inovação para Competitividade.

Essa CIDE é devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior, e incide à alíquota de 10% sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações assumidas em razão dessas licenças ou contratos.

A Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001 institui CIDE sobre a importação e a comercialização de **petróleo** e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível (Cide), devendo o produto da arrecadação ser destinado ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes.

O produto das duas contribuições em princípio reverterá indiretamente para os contribuintes desses tributos, no primeiro caso pelo desenvolvimento local de novas tecnologias, tornando desnecessária sua contratação no exterior, e no segundo organizando o mercado, combatendo os efeitos danosos ao meio ambiente e ampliando a demanda.

No comércio exterior temos o **Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM)**, previsto no Decreto-lei nº 1.142, de 30 de dezembro de 1970, para ser uma das fontes de recursos para o Fundo de Marinha Mercante (FMM) destinado, por sua vez, a prover recursos para a renovação, ampliação e recuperação da frota mercante nacional, e para assegurar a continuidade e regularidade de produção à indústria de construção naval no País. Mesmo tendo sido criado antes da Constituição de 1988 e com a denominação "adicional", o AFRMM é também uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

9.7 Questões para fixação

- 9.1) Como classificar a quantia cobrada pela emissão de passaporte?
- 9.2) Como classificar a passagem de ônibus?
- 9.3) Como classificar a contribuição sindical?
- 9.4) É necessária a criação de contribuições para que possam ser garantidos recursos financeiros para certas atividades?
- 9.5) A Constituição Federal, em seu preâmbulo, informa que a Assembléia Nacional Constituinte reuniu-se para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar, entre outros, a liberdade como valor supremo da sociedade. No parágrafo único do artigo 1º, afirma que "todo o poder emana do povo". Como essas informações se coadunam com os objetivos do PIS/PASEP?
- 9.6) Qual o efeito administrativo previsível da existência do PIS, da COFINS e da CSLL sobre a operação das empresas?

10 Microempresas, Empresas de Pequeno Porte & Simples

10.1 Simples Federal

Até este ponto já vimos diversos tributos, distribuídos nas espécies imposto, taxa e contribuição. Até o legislador reconheceu a complexidade do sistema e, para estimular, ou, talvez, para não desestimular a criação de pequenas empresas, instituiu o **Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte** (Simples), em nível federal.

Por esse sistema, uma só contribuição, calculada sobre o receita bruta, substitui o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP); a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL); a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS); o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); e as Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, exceto as relativas aos empregados (contribuição patronal).

O Simples não substitui o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF); o Imposto sobre Importação de Produtos Estrangeiros (II); o Imposto sobre Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados (IE); o Imposto de Renda, relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável, bem assim relativo aos ganhos de capital obtidos na alienação de ativos; o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR); a Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF); nem a Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS);

Estão incluídas no Simples as contribuições destinadas ao Sistema "S" (SESC, SESI, SENAC, SENAI, SEBRAE), salário educação, contribuição sindical. A empresa deverá recolher na Guia da Previdência Social (GPS) apenas os valores descontados dos empregados, excluída a contribuição patronal sobre a folha de pagamentos.

As alíquotas do Simples são progressivas, variando entre 3,0 e 5,0% para as microempresas e entre 5,4 e 8,6% para as de pequeno porte, acrescidas de 0,5% quando a empresa for contribuinte do IPI.

10.2 Microempresas & Empresas de Pequeno Porte

É considerada microempresa (ME), a pessoa jurídica que, durante o ano, tenha receita bruta até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais). É considerada empresa de pequeno porte (EPP), aquela cuja receita bruta supere esse valor, mas não ultrapasse R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

A Lei nº 9.317/1996, que instituiu o Simples, estabelecia o teto de R\$ 720.000,00 para a receita bruta de EPP, ampliado para o valor atual pela Lei nº 9.732/1998. Como as legislações locais (dos estados e municípios) podem refletir o limite anterior, é possível que uma empresa seja considerada EPP pela legislação federal e não o seja pela do estado ou município onde está localizada.

10.3 ICMS & ISS

União e estado podem firmar convênio: a empresa optante deixa de recolher o ICMS, pagando o Simples com um adicional na alíquota, definido pelo convênio.

De modo semelhante, União e município também podem firmar convênio, relativamente ao ISS.

Esse convênio pode limitar o teto de faturamento para EPP a R\$ 720.000,00: se a empresa ultrapassar esse valor, recolhe o Simples pela alíquota "seca", isto é, sem o acréscimo estadual ou municipal, e continua obrigada ao pagamento do ICMS ou ISS, conforme o caso.

Isso permite que administrações locais, cuja legislação não tenha acompanhado a federal, possam fazer o convênio sem problemas.

10.4 Vedações

Nem todas empresas, mesmo com faturamento dentro dos limites fixados, podem ser beneficiadas pelo Simples.

Por exemplo, não são admissíveis aquelas constituídas sob a forma de sociedade por ações; cuja atividade seja banco comercial; que se dediquem à compra e à venda de imóveis; que seja sucursal de pessoa jurídica com sede no exterior.

A lista de vedações é vasta e deve ser analisada com cuidado. Se um sócio, não importa a fração de capital da qual é titular, digamos 0,00001%, participar com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa, e a receita bruta total das duas ultrapassar o limite de R\$ 1.200.000,00, mesmo que a primeira esteja abaixo até mesmo do limite de microempresa.

10.5 Classificações de Empresas

Não existe um padrão nacional de classificação de empresas. Cada estado, cada município, cada órgão pode, atendendo a seus interesses, estabelecer outros critérios de classificação. O critério mais utilizado é o do faturamento, mas também é empregue o de quantidade de funcionários.

O Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei nº 9.841/99, atualizada pelo Decreto nº 5.028/2004), define como limites para microempresa a receita bruta anual de R\$ 433.755,14, e para a empresa de pequeno porte a R\$ 2.133.222,00. Esses limites, apesar de definidos na esfera federal, não se aplicam ao Simples federal!

Nos estudos que o SEBRAE desenvolve, os critérios utilizam a quantidade de mão-de-obra, com quantitativos diferentes por ramo de atividade, a saber:

	Indústria	Comércio e Serviços
Microempresa	até 19	até 9
Empresa de pequeno porte	de 20 a 99	de 10 a 49

Uma empresa pode, ao mesmo tempo, ser classificada de distintas maneiras por distintos órgãos. Isso explica, por exemplo, a possibilidade do convênio entre a União e estado ou município incluir apenas empresas com faturamento até R\$ 720.000,00: é que aquelas com faturamento maior deixam de ser de pequeno porte na esfera estadual ou municipal, mantendo essa classificação na federal.

10.6 Vantagens & Desvantagens

A opção pelo Simples apresenta diversas vantagens. A simplificação dos procedimentos contábeis e administrativos já é bem apreciável, haja vista a quantidade de obrigações acessórias que são exigidas das empresas, que impõem custos além dos referentes ao pagamento dos tributos.

Entretanto há que se considerar que, em certas situações, a opção pelo Simples talvez possa aumentar o *quantum* de tributo a pagar. Como os valores são presumidos em relação à receita bruta, a contribuição independe da empresa estar tendo prejuízo, o que tornaria nulo o Imposto de Renda pelo regime do lucro real; ou de destinar para o exterior parcela significativa das suas vendas, o que poderia até mesmo gerar créditos de IPI e de ICMS.

Um outro problema reside na mistura de empresas com distintos regimes de tributação, de tal forma que uma empresa operando num regime pode interromper a cadeia de cálculo de tributos cumulativos, incorporando-os à mercadoria em questão, onerando assim a fase seguinte e incorporando-os aos produtos que venham a ser exportados.

10.7 Questões para fixação

10.1) Quais as vantagens que as empresas podem ter com a opção pelo Simples?

10.2) Pode fazer diferença para uma empresa industrial adquirir um insumo produzido por empresa optante ou não pelo Simples?

10.3) Porque uma microempresa pode, ao mesmo tempo, ser classificada como empresa de pequeno porte?

11 Planejamento Tributário & Ilícitos Fiscais. Procedimentos

Muito tem sido escrito desde que o Estado começou a produzir normas anti-elisão, no intuito de defender os interesses tributários contra ações que entendia desleais de contribuintes, tendentes a reduzir o recolhimento dos tributos devidos escorados em "brechas" na legislação. O Houaiss, que se espera alheio às paixões que movem empresários, fiscais e tributaristas, conceitua:

- **elisão**: ato ou efeito de elidir, isto é, de excluir, eliminar ou retirar algo;
- **evasão**: fuga, escapada; evasão fiscal: desvio ou sonegação da renda tributária por parte do contribuinte;
- **sonegação**: falta deliberada e fraudulenta do pagamento de algum tributo.
- **fraude**: ato ardisso, enganoso, de má-fé, com o intuito de lesar ou ludibriar outrem, ou de não cumprir determinado dever.

A imposição de tributos é extremamente regulamentada, inclusive para proteger o contribuinte da voracidade arrecadatória do Estado. Este necessita de recursos para que possa cumprir com suas obrigações e também utiliza a imposição de tributos como instrumento de intervenção na economia e na sociedade, por exemplo, por meio de alíquotas seletivas ou progressivas.

11.1 Planejamento Tributário

Cada contribuinte, tendo em vista os próprios interesses, pode estudar a legislação tributária e planejar suas atividades de modo diminuir o pagamento de tributos. Mesmo sem resultar em redução da carga tributária, o planejamento tributário é uma ferramenta gerencial importante, permitindo a fixação de preços realistas e melhor administração do fluxo de caixa.

Como resultado desse planejamento, o contribuinte pode elidir licitamente o pagamento de algum tributo, ou reduzir o montante desse pagamento.

Se alguém, sabendo que o fumo é pesadamente tributado pelo IPI, resolve não mais pagar esse imposto, deixando de fumar, fez uma elisão totalmente legal: deixando de haver o fato gerador deixou de ser devido o imposto.

CF, art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Par. único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O que é ilícito é a "maquiagem" do negócio ou da situação de fato ou do negócio com o intuito de dissimular a ocorrência do fato gerador ou sua caracterização. O Código Civil também cuida da dissimulação, para evitar prejuízos a terceiros.

Código Civil, art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º. Haverá simulação nos negócios jurídicos quando: I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem; II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira; III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

Um exemplo: sabendo-se que a tributação sobre a doação de um imóvel é mais pesada que a que incide sobre a compra e venda, doador e donatário registram escritura de compra e venda para reduzirem o pagamento de tributos. Essa operação não é lícita e poderá ser desconsiderada.

11.2 Ilícitos Administrativos Tributários

Configura ilícito qualquer descumprimento da legislação tributária, seja da obrigação principal - não recolhimento integral do tributo - seja da acessória - não emissão de documento fiscal em boa ordem, não prestação de declarações obrigatórias nos prazos devidos, etc.

Os ilícitos administrativos ensejam a imposição de multas pela autoridade tributária, as quais podem ser discutidas tanto administrativamente quanto judicialmente.

11.3 Crimes Tributários

Outros ilícitos são considerados crimes: fraudes diversas, com falsificação de documentos; contrabando, com ocultação da mercadoria estrangeira importada para não sofrer a devida tributação. Podem ser punidos

administrativamente, com penas de multa ou perdimento, mas também devem ser levados ao tribunal para que, após o devido processo penal, o autor seja penalizado pelo juiz.

A Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 definiu os crimes contra a ordem tributária, substituindo de fato as capitulações do Código Penal:

Lei nº 8.137/90, art. 1º. Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. Pena: reclusão de 2 (dois) a 5 (cinco) anos, e multa.

Par. único A falta de atendimento da exigência da autoridade, no prazo de 10 (dez) dias, que poderá ser convertido em horas em razão da maior ou menor complexidade da matéria ou da dificuldade quanto ao atendimento da exigência, caracteriza a infração prevista no inciso V.

Art. 2º . Constitui crime da mesma natureza: I - fazer declaração falsa ou omitir declaração sobre rendas, bens ou fatos, ou empregar outra fraude, para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo; II - deixar de recolher, no prazo legal, valor de tributo ou de contribuição social, descontado ou cobrado, na qualidade de sujeito passivo de obrigação e que deveria recolher aos cofres públicos; III - exigir, pagar ou receber, para si ou para o contribuinte beneficiário, qualquer percentagem sobre a parcela dedutível ou deduzida de imposto ou de contribuição como incentivo fiscal; IV - deixar de aplicar, ou aplicar em desacordo com o estatuído, incentivo fiscal ou parcelas de imposto liberadas por órgão ou entidade de desenvolvimento; V - utilizar ou divulgar programa de processamento de dados que permita ao sujeito passivo da obrigação tributária possuir informação contábil diversa daquela que é, por lei, fornecida à Fazenda Pública. Pena: detenção, de 6 (seis) meses a 2 (dois) anos, e multa.

Essas normas apresentam uma amplitude talvez exagerada da tipificação do ilícito, mas como no Código Penal há a regra geral de exigência de dolo, isto é, que o criminoso tenha agido deliberada e intencionalmente, para que seja caracterizado o crime, e como nessa lei não há referência a conduta culposa (negligência), o mero erro não pode ser considerado crime contra a ordem tributária.

O não-pagamento do tributo no devido prazo, cumpridas as obrigações acessórias, constitui o contribuinte em mora, sujeitando-o ao pagamento de multas e à inscrição na dívida ativa, mas não é crime. No Brasil "ninguém será detido por dívidas: este princípio não limita os mandados de autoridade judiciária competente expedidos em virtude de inadimplemento de obrigação alimentar" (Pacto de São José da Costa Rica, art. 7º, nº 7, incorporado à nossa legislação pelo Decreto Executivo nº 92/92). O inciso II do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 não trata do simples inadimplemento, mas do não recolhimento à Fazenda Pública de valor já descontado de terceiro, como quando o empregador desconta o Imposto de Renda na Fonte de seus empregados e não o recolhe ao Erário.

11.4 Procedimentos

Existem diversos tipos de processos administrativos fiscais. Veremos alguns.

11.4.1 Processo Administrativo de Lançamento

Tem por objetivo a determinação e exigência do crédito tributário. Sua primeira fase é unilateral, não contenciosa, tendo como início o primeiro ato da administração tendente a realização do lançamento. Quando o contribuinte toma ciência do processo, perde a espontaneidade, ou seja, a partir desse momento, ao pagar algum tributo já devido, deverá fazê-lo com todos os acréscimos legais.

A primeira fase termina com termo de encerramento de fiscalização, acompanhado, se for o caso, por um auto de infração quando alguma infração tributária houver sido constatada.

O contribuinte então tem um prazo para recorrer ou pagar, com ou sem depósito.

Administrativamente o processo de recurso será em instância única, nos casos de pena de perdimento, decidido pelo Delegados da Receita Federal e Inspetores das Inspetorias da Receita Federal e das Alfândegas, por delegação do Ministro da Fazenda (Decreto-Lei nº 1.455/1976) ou em duas instâncias, nos demais casos (Decreto nº 70.235/72 e Lei nº 8.748/1993).

No segundo caso, o mais freqüente, o auto de infração é emitido por autoridade fazendária lotada em alguma unidade local que jurisdicione o contribuinte ou a operação, o contribuinte oferece impugnação e o processo, contendo o auto e a impugnação, é remetido para uma Delegacia de Julgamento que irá decidi-lo em primeira instância administrativa.

Se a decisão for favorável ao Fisco, o contribuinte poderá recorrer ao Conselho de Contribuintes, órgão

colegiado com representação paritária do Estado e da sociedade. Caso contrário, a própria autoridade julgadora deverá obrigatoriamente recorrer de ofício ao Conselho.

Se a decisão deste for favorável ao contribuinte, mas contrária à letra da lei ou à evidência da prova, a Fazenda poderá recorrer à Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Nos estados e municípios o processo é semelhante, correndo de acordo com a legislação local. Em alguns destes o último recurso pode ser interposto pelo Fisco à consideração do Secretário de Finanças.

A decisão é final quando não houver possibilidade de recurso ou quando decorrido o prazo deste, constituindo então definitivamente o crédito tributário. Mesmo final, a decisão não faz coisa julgada, pois é tomada no âmbito da administração tributária (Poder Executivo) e não da esfera jurisdicional (Poder Judiciário).

11.4.2 Processo de Consulta

Outro tipo de processo, bastante útil, é aquele que faculta ao contribuinte obter a interpretação oficial do Administração Tributária sobre alguma questão de interpretação da legislação ou sobre a classificação fiscal de alguma mercadoria.

A consulta pode ser solicitada por contribuinte individual ou por órgão de classe, nesse caso tendo validade para todos os seus filiados.

Quando da formulação da consulta o contribuinte pode informar sua própria interpretação e, enquanto não receber a resposta à consulta, estará a salvo de ser penalizado. Após a receber, se o entendimento fiscal for diferente, terá um prazo para adequar o seu procedimento e recolher as diferenças de tributos.

A solução da consulta vincula tanto o contribuinte quanto a administração tributária: este terá que seguir o estabelecido na resposta, aquela não poderá exigir coisa diversa.

11.4.3 Outros Processos Administrativos

Se um contribuinte paga mais do que deve tem o direito de receber de volta o excesso: é a *repetição de indébito*, resultado de requerimento para restituição do valor pago a maior. Alternativamente o contribuinte pode solicitar a compensação do tributo pago a maior com outro ainda por recolher.

Esta primeira situação é relativamente rara, ocorrendo com alguma freqüência nos casos de cancelamento de Declarações de Importação.

Situação inversa é mais freqüente: o contribuinte deve e não dispõe dos recursos necessários para poder efetuar o pagamento integral. Solicita então o parcelamento da dívida, de modo a poder cumprir sua obrigação tributária de modo adequado à sua capacidade financeira.

Com as dificuldades econômicas que o País tem sofrido, a inadimplência tornou-se tão comum a ponto de ensejar a criação do Programa de Recuperação Fiscal (REFIS), com o objetivo de recuperar os créditos tributários com a adesão dos devedores, sem ter de recorrer a medidas de execução judicial do patrimônio dos devedores.

Há ainda inúmeros outros processos para formalização de isenções ou imunidades, para obtenção de suspensões de tributos, para constituição de determinadas situações.

Na área aduaneira tais processos são extremamente variados: desde o credenciamento de representantes das empresas para utilização dos sistemas informatizados de comércio exterior, passando pela habilitação de despachantes aduaneiros, até a concessão de alfandegamentos e de regimes aduaneiros especiais, que podem ser triviais como os regimes de exportação temporária e admissão temporária de bagagens.

11.4.4 Processos Judiciais

Apesar do processo administrativo prever o contraditório entre a administração tributária e o contribuinte, como a Constituição prevê que "a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito" (art. 5º, XCXXV), este, inconformado, poderá sempre recorrer ao Judiciário contra as decisões da autoridade administrativa tributária.

Quando o tributo é da competência da União, o litígio será apreciado pela Justiça Federal; se da competência de estados ou municípios, o processo judicial correrá na Justiça Estadual (ou justiça comum).

A ação se inicia na primeira instância, podendo haver recurso para a segunda instância e até mesmo para o Superior Tribunal de Justiça (recurso especial), se a decisão contrariar tratado ou lei federal, e para o Supremo Tribunal Federal (recurso extraordinário), se a decisão contrariar a Constituição Federal.

São diversas as ações à disposição do contribuinte:

- ação anulatória de lançamento tributário;
- ação declaratória, de existência ou inexistência ou forma de uma relação jurídica, com repercussões sobre a possibilidade de ocorrência de fato gerador;
- ação de consignação de pagamento;

- ação de repetição de indébito
- mandado de segurança.

Já o Fisco conta com duas outras ações:

- ação de execução fiscal, para garantir o recebimento do crédito tributário; e
- ação cautelar fiscal, para tornar indisponíveis bens do contribuinte.

11.5 Questões para fixação

11.1) Qual a diferença básica entre elisão e sonegação?

11.2) Em que consiste o planejamento tributário lícito?

11.3) Qual a diferença entre não recolher o imposto: a) devido e não declarado; b) devido e declarado; c) devido e descontado de terceiro.

11.4) Quando fica definitivamente constituído o crédito tributário?

11.5) Quais os meios do contribuinte procurar reaver tributo pago a maior ou indevidamente?

11.6) Como o contribuinte pode vir a conhecer qual o entendimento oficial da Administração Tributária sobre uma questão controversa específica?

Legislação Empresarial

12 Introdução

Aristóteles, filósofo grego, definiu o homem como um animal social. Essa característica humana se manifesta em inúmeras direções: praticamos esportes coletivos, como o futebol, nos divertimos em festas e produzimos os bens dos quais necessitamos com a união dos esforços de muitos.

Esta apostila, por exemplo, é fruto do trabalho de inúmeras pessoas, das quais a maioria nem mesmo se conhecem: todos os envolvidos na produção da celulose, do papel, da tinta; do mecanismo de impressão; do computador e seus softwares; do artista plástico que desenhou a letra; dos professores e autores que contribuíram para a formação deste autor, de todos que alimentaram e vestiram aqueles que já foram citados, e assim recursivamente.

A articulação de tantos esforços envolve inúmeras organizações, governamentais e privadas. Estas, organizadas como pessoas jurídicas de direito privado, classificam-se como:

- **fundação** - afetação de um patrimônio para determinada finalidade;
- **associação** - união de pessoas para a realização de fins não econômicos; e
- **sociedade** - união de pessoas para a realização de fins comuns econômicos, isto é, que têm por objeto a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

12.1 Personificação

Conforme o novo Código Civil (Lei nº 10.406/2002), existem nove tipos societários, distribuídos entre duas classes:

- **personificadas**, por adquirirem personalidade jurídica com a inscrição de seus atos constitutivos em registro próprio, as sociedades: 1) simples; 2) em nome coletivo; 3) em comandita simples; 4) limitada; 5) anônima; 6) em comandita por ações; e 7) cooperativa.
- **não personificadas**, isto é, sem personalidade jurídica, mesmo que possuam atos constitutivos (não registrados), as sociedades 1) comum e 2) em conta de participação.

Com a personificação, a sociedade torna-se pessoa distinta da de seus sócios, com possíveis reflexos na responsabilidades destes em relação às obrigações daquela.

12.2 Empresa

Por empresa podemos entender o conjunto de objetivos da organização, excluída a motivação do lucro. Assim, se algumas pessoas criarem uma organização para fabricar tapetes, vende-los e obter lucros como decorrência dessa atividade, a empresa será fabricação de tapetes e a organização será classificada como sociedade.

Outras organizações, outras empresas: prestação de assistência médica, venda de jóias, transporte de valores, fornecimento de refeições.

A sociedade é classificada como **empresária**, se seu objeto é o exercício de atividade própria de empresário sujeito a registro; e como **simples**, em caso contrário. Nesta classificação, simples significa não empresária, não se confundindo com o tipo societário simples, primeira das modalidades de sociedade personificada.

As sociedades anônimas e as cooperativas são excluídas desse critério: as primeiras sempre são consideradas empresárias, as últimas, sempre simples.

O traço distintivo das sociedades simples (em sentido lato) é o trabalho menos organizado, como nas antigas sociedades civis, que podem, entretanto, constituir-se sob qualquer forma societária.

As sociedades empresárias registram-se no Registro Público de Empresas Mercantis, a cargo das Juntas Comerciais; as sociedades simples no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

12.3 Capital

Para a criação de uma sociedade serão necessários dinheiro e bens materiais, na medida das necessidades da empresa, para viabilizar a atividade.

No caso da fábrica de tapetes, haverá necessidade de um local apropriado para isso, de insumos (linhas, tinturas), de máquinas e ferramentas, de pessoas com as qualificações necessárias para as tarefas (elaboração dos tapetes, sua comercialização e administração do empreendimento).

Serão necessários recursos para pagamento de salários e aquisição ou aluguel de bens. Esses recursos poderão ser obtidos por empréstimo, nos bancos comerciais, nos bancos de desenvolvimento e mesmo por meio de compras a prazo, mas pelo menos uma parte deverá ser aportada pelos sócios, sob a forma de

capital. Cada sócio contribuirá com uma fração do capital necessário, representada por quotas ou ações, e será proprietário de uma fração da sociedade.

12.4 Responsabilidade

Vimos que as sociedades podem ser personificadas, isto é, podem ter personalidade própria; observamos também que a sociedade é de propriedade de seus sócios, na proporção em que contribuíram com a formação do seu capital. Isso demonstra que há uma distinção entre sócios e sociedade, entre as personalidades e os patrimônios dos sócios e a personalidade e o patrimônio da sociedade.

Com essa distinção, como fica a responsabilidade dos sócios pelas obrigações assumidas pelas empresas? A atividade empresarial é uma atividade de risco, que pressupõe a possibilidade de perdas e insucessos. Deveria o patrimônio dos sócios ficar submetido a risco de perda total? Se a resposta fosse afirmativa, muitos desistiriam de qualquer iniciativa nesse sentido. A solução legal permite duas alternativas:

- responsabilidade limitada ao capital investido, ou seja, após a integralização do capital, os sócios podem no máximo perder o investimento feito na sociedade;
- responsabilidade ilimitada.

A primeira alternativa facilita a criação de sociedades, pela diminuição dos riscos que os sócios são obrigados a assumir. São exemplos dessa alternativa a sociedade limitada e a sociedade anônima.

A segunda permite que a sociedade tenha mais credibilidade, por oferecer mais segurança para clientes e fornecedores, uma vez que o patrimônio dos sócios também responde pelas obrigações da empresa. A sociedade em comum e a sociedade em nome coletivo exemplificam este caso.

Ainda há outras possibilidades, como na sociedade em comandita simples, em que os sócios ostensivos respondem ilimitadamente pelas obrigações sociais, ao contrário dos sócios ocultos, e a sociedade cooperativa, que pode optar sobre os limites da responsabilidade dos sócios cooperativados.

12.5 Estabelecimento

Estabelecimento é o complexo de bens organizado para exercício da empresa, isto é, para a consecução do objetivo social: prédios, equipamentos, materiais, etc.

Se a sociedade não possuir recursos para pagar todas as obrigações, a eficácia de eventual alienação do estabelecimento depende do consentimento de todos os credores.

O adquirente do estabelecimento responde pelo pagamento dos débitos anteriores à transferência, regularmente contabilizados, continuando o devedor primitivo solidariamente obrigado pelo prazo de um ano, a partir, quanto aos créditos vencidos, da publicação, e, quanto aos outros, da data do vencimento.

Sem autorização expressa, o alienante do estabelecimento não pode fazer concorrência ao adquirente, nos cinco anos subseqüentes à transferência, ou, em caso de arrendamento ou usufruto, durante o prazo do contrato.

12.6 Questões para fixação

12.1) Qual a classificação da Sociedade Recreativa Escola de Samba Acadêmicos de Santa Cruz?

12.2) Qual a finalidade da limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações da sociedade?

12.3) Qual a diferença entre sociedade e estabelecimento?

13 Sociedades

As sociedades simples podem ser organizadas segundo qualquer tipo societário, exceto sociedade anônima. Entretanto as sociedades empresárias têm de se organizar como sociedade em nome coletivo, em comandita simples, limitada, anônima, ou em comandita por ações.

A sociedade em comum e a em conta de participação não possuem personalidade.

As sociedades simples, em nome coletivo, em comandita simples e limitada, adquirem suas personalidades pelo registro do contrato social.

Esta forma dificulta a modificação da composição societária, pois é exigida a concordância, em maior ou menor grau, dos demais sócios, como também a alteração do contrato (e conseqüente registro) para refletir as alterações.

Isso não ocorre com as sociedades estatutárias: sociedades anônimas, sociedades em comandita por ações e cooperativas.

13.1 Sociedades sem personalidade

13.1.1 Sociedade em Comum

É tipo societário temporário e não personificado, que dura enquanto não inscritos os atos constitutivos da sociedade. A responsabilidade dos sócios é ilimitada, como na sociedade em nome coletivo.

13.1.2 Sociedade em Conta de Participação

Nesta sociedade, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu próprio nome e sob sua exclusiva responsabilidade, participando os demais, denominados ocultos, dos resultados correspondentes.

O contrato social produz efeito somente entre os sócios, e a eventual inscrição de seu instrumento em qualquer registro não confere personalidade jurídica à sociedade.

Sócios ocultos podem fiscalizar a gestão dos negócios, mas não tomar parte nas relações do sócio ostensivo com terceiros, sob pena de responderem solidariamente com este pelas obrigações em que intervier.

13.2 Sociedades Contratuais

13.2.1 Sociedade Simples

É constituída por meio de **contrato social** escrito, particular ou público, cujas cláusulas, estipuladas pelos sócios, definirão as características e modo de funcionamento da empresa.

São obrigatórias as cláusulas que identifiquem os sócios; determinem a denominação, o objeto, o local da sede e o prazo da sociedade; estabeleça o montante do capital social da sociedade, bem como da participação de cada sócio no capital; as obrigações dos sócios; quais as pessoas naturais incumbidas da administração da sociedade, seus poderes e atribuições; a participação dos sócios nos lucros e perdas; e se os sócios respondem subsidiariamente pelas obrigações sociais. Estas cláusulas só podem ser modificadas por unanimidade; as demais por podem ser decididas por maioria absoluta de votos, se o contrato não determinar a necessidade de deliberação unânime.

Nos trinta dias subseqüentes à sua constituição, a sociedade deverá requerer a inscrição do contrato social no Registro Civil das Pessoas Jurídicas do local de sua sede.

As **obrigações** dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais. Até dois anos depois de averbada a modificação do contrato, responde o cedente solidariamente com o cessionário, perante a sociedade e terceiros, pelas obrigações que tinha como sócio.

As **deliberações dos sócios** são tomadas por maioria de votos, contados segundo o valor das quotas de cada um. Para formação da maioria absoluta são necessários votos correspondentes a mais de metade do capital.

A **administração** da sociedade, nada dispondo o contrato social, compete separadamente a cada um dos sócios. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções.

A responsabilidade dos sócios é ilimitada, mas seus bens particulares dos sócios só podem ser executados por dívidas da sociedade depois de executados os bens sociais e na proporção em que participem das perdas sociais, salvo cláusula de responsabilidade solidária.

Sócio admitido em sociedade já constituída não se exime das dívidas sociais anteriores à admissão.

Credor particular de sócio pode, na insuficiência de outros bens do devedor, fazer recair a execução sobre o que a este couber nos lucros da sociedade ou na parte que lhe tocar em liquidação; pode até mesmo requerer a liquidação da quota do devedor.

13.2.2 Sociedade em Nome Coletivo

Nesta sociedade, os sócios, pessoas físicas, respondem, perante terceiros, solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, podendo entretanto limitar entre si a responsabilidade de cada um.

13.2.3 Sociedade em Comandita Simples

Nestas sociedades existem sócios **comanditados**, ostensivos, que gerem a sociedade e respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, e sócios **comanditários**, ocultos, que apenas aportam capital obrigados somente pelo valor de sua quota.

Usualmente existe por prazos relativamente curtos, quando um negócio exige capital maior e o empresário, em vez de buscar empréstimos, opta por oferecer sociedade em troca da repartição dos lucros do negócio, sem abrir mão da gestão total e completa.

13.2.4 Sociedade Limitada

As sociedades limitadas, que existem em maior quantidade, são formadas por meio de contrato social, que registra o acordo feito entre os sócios para a formação da sociedade.

O contrato determina:

- quem são os sócios, pessoas físicas ou jurídicas;
- qual a denominação da sociedade, seu objeto, sede e prazo de duração;
- qual o capital da sociedade e qual o montante da quota de cada sócio;
- as obrigações a que se obriga cada sócio;
- quem responde pela administração da sociedade, indicando seus poderes e atribuições;
- a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas.

A responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.

O **capital social** divide-se em **quotas**, iguais ou desiguais, cabendo uma ou diversas a cada sócio.

A sociedade é **administrada** pelas pessoas designadas no contrato social ou em ato separado.

Sem prejuízo dos poderes da assembleia dos sócios, pode o contrato instituir **conselho fiscal** composto de três ou mais membros e respectivos suplentes, eleitos na assembleia anual, aos quais compete, entre outras atribuições: examinar, os documentos da sociedade e o estado da caixa e da carteira; apresentar parecer sobre os negócios e as operações sociais à assembleia anual; denunciar os erros, fraudes ou crimes que descobrirem.

Dependem da **deliberação dos sócios**, além de outras matérias indicadas na lei ou no contrato: a aprovação das contas da administração; a designação dos administradores, quando feita em ato separado; a destituição dos administradores; o modo de sua remuneração, quando não estabelecido no contrato; a modificação do contrato social; a incorporação, a fusão e a dissolução da sociedade, ou a cessação do estado de liquidação; a nomeação e destituição dos liquidantes e o julgamento das suas contas; o pedido de concordata.

13.3 Sociedades Estatutárias

13.3.1 Sociedade Anônima

Na sociedade anônima o capital social é dividido em ações que podem ser transferidas, salvo exceções, sem qualquer necessidade de autorização dos demais sócios, denominados acionistas. As exceções dizem respeito à proteção dos sócios minoritários.

A responsabilidade dos sócios, como na sociedade limitada, está limitada ao valor investido na aquisição das ações.

A sociedade será dita de **capital aberto** quando suas ações puderem ser negociadas no mercado de capitais, na bolsa de valores ou fora dela, por intermédio de instituição financeira. Na **companhia fechada** isso não ocorre.

Apesar de prevista no Código Civil como sociedade empresária personalizada, a sociedade anônima rege-se por lei especial (Lei nº 6.404/1976).

Quando da fundação os acionistas contribuem com o aporte das quantias necessárias para a constituição do **capital social** inicial da companhia, recebendo em troca ações representativas dos respectivos montantes.

As ações poderão ser de classes diversas, permitindo ou não o direito a voto e garantindo ou não preferência no recebimento de dividendos.

O capital social não se confunde com o **patrimônio social**, conjunto de riquezas da companhia, que variará em função dos sucessos e infortúnios da empresa. Poderá ocorrer até mesmo patrimônio estar negativo, situação em que o total de obrigações supera o total de bens e direitos, sem qualquer alteração no capital.

Pode ocorrer **aumento de capital** em duas situações: quando os sócios investem, adquirindo novas ações, ou quando a empresa, tendo aumentado significativamente o patrimônio, resolve distribuir graciosamente novas ações (filhotes) aos acionistas, para que os valores do capital e do patrimônio se aproximem.

As Sociedades Anônimas são constituídas tendo como instrumento **estatuto**, em princípio muito mais detalhado que um contrato social, pois na sociedade a regra geral é o quase anonimato dos sócios, necessitando a sociedade de regras claras de funcionamento, com instituição de órgãos permanentes que a possam gerir.

O órgão mais importante é a **assembleia geral**, na qual os acionistas com direito a voto, isto é, os possuidores de ações ordinárias, deliberam sobre os assuntos de interesse da sociedade bem como elegem o conselho de administração e o conselho fiscal.

Será considerado **acionista controlador** aquele que, possuindo ou não maioria das ações da empresa com direito a voto, tenha obtido a maioria nas votações das três últimas assembleias. Esse acionista

A **diretoria** é quem administra a associação e a representa, conforme estabelecido no estatuto, que determina a quantidade de diretores, suas atribuições e poderes, duração do mandato, inclusive podendo determinar que certas decisões sejam necessariamente tomadas em reunião de diretoria.

O **conselho de administração** é um órgão de deliberação colegiada, tendo entre seus poderes o de eleger a diretoria. Seu presidente poderá ser eleito pela assembleia geral ou pelo próprio conselho, como determinar o estatuto, que também poderá prever a participação no conselho de representantes dos empregados.

Somente é obrigatório nos casos de companhias abertas ou de capital autorizado. Se inexistir, competirá à assembleia geral a eleição da diretoria.

O **conselho fiscal**, permanente ou eventual, também é nomeado pela assembleia geral. Tem como finalidade fiscalizar os atos dos administradores e as contas da empresa.

13.3.2 Sociedade em Comandita por Ações

A sociedade em comandita por ações tem o capital dividido em ações, regendo-se pelas normas relativas à sociedade anônima.

Nestas sociedades existem sócios **comanditados**, os diretores, que gerem a sociedade e respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, e sócios **comanditários**, os demais acionistas, que apenas aportam capital, obrigados somente pelo valor das suas ações.

Somente acionista pode ser designado administrador da sociedade e, como diretor, responde subsidiária e ilimitadamente pelas obrigações dela. Se houver mais de um diretor, serão solidariamente responsáveis, depois de esgotados os bens sociais.

Os diretores serão nomeados no ato constitutivo da sociedade, sem limitação de tempo, e somente poderão ser destituídos por deliberação de acionistas que representem no mínimo dois terços do capital social. O diretor destituído ou exonerado continua, durante dois anos, responsável pelas obrigações sociais contraídas sob sua administração.

A assembleia geral não pode, sem o consentimento dos diretores, mudar o objeto essencial da sociedade, prorrogar-lhe o prazo de duração, alterar o capital social, criar debêntures, ou partes beneficiárias.

A grande diferença entre sociedade anônima e sociedade em comandita por ações está na responsabilidade, que é limitada na primeira e ilimitada na segunda, conquanto só recaia nos sócios comanditados.

13.3.3 Cooperativa

Cooperativas são sociedades não empresárias constituídas por pessoas com intuito econômico, não para a sociedade, mas para elas mesmas. Existem cooperativas com diversas finalidades, como as de trabalhadores e as de compras.

Na sociedade cooperativa há uma quantidade mínima de sócios, sem limitação de número máximo. Para evitar que sócios sobressaiam em demasia em relação aos demais, há limitação do valor da soma de quotas do capital social que cada sócio poderá tomar, sendo que o capital total varia, em função das entradas e saídas de sócios, mas as quotas de capital não podem ser transferidas a terceiros estranhos à sociedade, mesmo que por herança. O quorum para que a assembleia geral funcione e delibera decorre da quantidade de sócios presentes, não no capital social representado. Cada sócio só tem um só voto nas

deliberações, independentemente do valor de sua participação. A distribuição dos resultados é proporcional ao valor das operações efetuadas pelo sócio com a sociedade, podendo ser atribuído juro fixo ao capital realizado; indivisibilidade do fundo de reserva entre os sócios, ainda que em caso de dissolução da sociedade.

A responsabilidade dos sócios pode ser limitada ou ilimitada. Limitada quando o sócio responde somente pelo valor de suas quotas e pelo prejuízo verificado nas operações sociais, na proporção de sua participação nessas operações; ilimitada na cooperativa em que o sócio responde solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais.

13.4 Questões para fixação

- 13.1) Qual a maior diferença entre as sociedades em nome coletivo e sociedade limitada?
- 13.2) Uma sociedade, qualquer que seja seu objeto, pode ser constituída como sociedade em conta de participação?
- 13.3) Qual a diferença entre os sentidos lato e estrito de sociedade simples?
- 13.4) O acionista controlador possui mais ações que os demais?
- 13.5) Qual a diferença que existe entre diretor de sociedade anônima e de sociedade em comandita por ações?
- 13.6) Como se explica a cooperativa não se classificar como sociedade empresária?

14 Responsabilidades. Nome Empresarial

14.1 Responsabilidades

14.1.1 Sócios

Como existe a separação entre o sócio e a sociedade, no funcionamento normal daquela não deve haver qualquer envolvimento deste. Entretanto, se a sociedade não honrar seus compromissos, poderá ser o caso de ser cobrada a responsabilidade dos sócios no sentido de cumprir as obrigações societárias.

Se os sócios tiverem responsabilidade limitada, ficam obrigados apenas a integralizar a sua parte no capital, quando não o tenham feito ainda, e a integralizar o capital dos demais sócios que não o integralizarem.

Se a responsabilidade for ilimitada, deverão arcar com seu patrimônio pessoal até que todas as dívidas da sociedade sejam honradas.

Cada tipo societário possui sua própria regra. Por exemplo, na sociedade simples o sócio responde pelo saldo das obrigações na proporção em que participe das perdas sociais; na sociedade em comum responde ilimitadamente; na sociedade limitada sua responsabilidade é limitada (daí o nome); na sociedade cooperativa pode ser limitada ou ilimitada.

14.1.2 Gerentes e Prepostos

Quando a lei não exigir poderes especiais, considera-se o gerente autorizado a praticar todos os atos necessários ao exercício dos poderes que lhe foram outorgados. Na falta de estipulação diversa, consideram-se solidários os poderes conferidos a dois ou mais gerentes.

As limitações contidas na outorga de poderes, para serem opostas a terceiros, dependem do arquivamento e averbação do instrumento no Registro Público de Empresas Mercantis, salvo se provado serem conhecidas da pessoa que tratou com o gerente. Para o mesmo efeito e com idêntica ressalva, deve a modificação ou revogação do mandato ser arquivada e averbada no Registro Público de Empresas Mercantis.

O preposto não pode, sem autorização, fazer-se substituir no desempenho da preposição, sob pena de responder pessoalmente pelos atos do substituto e pelas obrigações por ele contraídas. Também não pode, sem autorização, participar, mesmo indiretamente, por conta própria ou de terceiro, de operação do mesmo gênero da que lhe foi cometida, sob pena de responder por perdas e danos e de serem retidos pelo preponente os lucros da operação.

14.1.3 Contabilista e outros Auxiliares

Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

14.2 Nome Empresarial

O **nome empresarial**, que identifica a sociedade, pode ter a forma de **firma** ou **denominação**.

Firma é utilizada para destacar as pessoas, por trás da sociedade, que garantem o seu funcionamento, já a denominação privilegia a própria sociedade.

O empresário opera sob firma constituída por seu nome, completo ou abreviado, completado opcionalmente por designação mais precisa da sua pessoa ou do gênero de atividade:

Werneck
Werneck - Tapeceiro

A sociedade em que houver sócios de responsabilidade ilimitada operará sob firma, com os seus nomes, o pelo nome de um seguido da expressão "e companhia". Os sócios cujos nomes figurarem na firma são solidária e ilimitadamente responsáveis pelas obrigações contraídas pela sociedade:

Werneck & Irmãos
Werneck & Werneck, Tapeceiros
Werneck & Cia.

A sociedade limitada pode adotar firma ou denominação, com a palavra final "limitada". Se firma, com o nome de um ou mais sócios; se denominação, com a designação do objeto da sociedade, permitida a presença de nomes de sócios.

*Tapeçaria Werneck Ltda.
Werneck & Cia Ltda.*

A sociedade anônima opera sob denominação designativa do objeto social, integrada pelas expressões "sociedade anônima" ou "companhia". Pode constar da denominação o nome de alguma pessoa que haja concorrido para o êxito da formação da empresa.

*Tapeçaria Werneck SA.
Companhia Werneck de Tapetes
Sociedade Anônima Tapeceira*

A sociedade em comandita por ações pode operar sob firma ou denominação designativa do objeto social, aditada da expressão "comandita por ações".

*Werneck & Irmãos Comandita por Ações
Tapeçaria Werneck Comandita por Ações*

A sociedade cooperativa funciona sob denominação integrada pelo vocábulo "cooperativa".

Cooperativa de Tapeceiros de Pedro do Rio

As microempresas e as empresas de pequeno porte deverão ostentar indicativo dessa qualidade.

*Tapeçaria Werneck Ltda. ME
Werneck & Cia Ltda. EPP*

Sociedade em conta de participação não pode ter firma ou denominação.

O nome empresarial não pode ser objeto de alienação. O adquirente de estabelecimento, por ato entre vivos, pode, se o contrato o permitir, usar o nome do alienante, precedido do seu próprio, com a qualificação de sucessor.

14.3 Desconsideração da personalidade jurídica

A regra geral prevê a separação entre as personalidades da sociedade e dos sócios, com a separação conseqüente dos respectivos patrimônios.

Assim, se cinco pessoas se unem e constituem, por exemplo, uma sociedade limitada para operar como loja de sucos naturais, investindo cada uma R\$ 5.000,00, o patrimônio da sociedade importará em R\$ 25.000,00 e cada sócio possuirá 20% da sociedade.

Se, no decorrer das atividades da loja, os resultados forem negativos, em princípio o máximo que cada um perderá é será o total investido, mesmo que a sociedade termine por ter patrimônio negativo.

De modo a dar mais credibilidade à sociedade, esta poderá ser constituída segundo um tipo societário que atribua responsabilidade aos sócios pelas obrigações da sociedade.

Mas, mesmo nos casos em que o sócio tem responsabilidade limitada, para impedir que terceiros sejam prejudicados por práticas fraudulentas, em certos casos poderá ser desconsiderada a personalidade jurídica da sociedade, possibilitando a responsabilização direta e ilimitada dos sócios pelas obrigações da sociedade.

São diversos os motivos que poderão ensejar a desconsideração da personalidade jurídica. Por exemplo: desvio de finalidade; confusão patrimonial; abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social em detrimento do consumidor. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração

Por confusão patrimonial podemos entender que os sócios tornam indistinta, na prática, a separação entre o patrimônio da sociedade e o particular dos sócios. Aquela é onerada por despesas privadas destes. Assim, quando não pode fazer frente às suas obrigações, nada mais justo que os credores busquem ressarcimento no patrimônio dos sócios.

A desconsideração também pode ser feita para que o Estado receba o pagamento de tributos em atraso.

Note-se, entretanto, que a personalidade jurídica da sociedade não deve ser desconsiderada simplesmente em virtude de inadimplência, pois esta é um fato natural da vida, da sorte e do azar a que estão sujeitos a atividade humana. Há necessidade de alguma conduta irregular dos administradores da sociedade para ensejar a aplicação dessa medida drástica.

14.4 Transformação, Incorporação e Fusão

A **transformação** independe de dissolução ou liquidação da sociedade. Depende do consentimento de

todos os sócios, salvo se prevista no ato constitutivo, caso em que o dissidente poderá retirar-se da sociedade. A transformação não modificará nem prejudicará os direitos dos credores.

Exemplo: uma sociedade importadora de equipamentos passa a fabricá-los.

Na **incorporação**, uma ou várias sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações, devendo todas aprová-la, na forma estabelecida para os respectivos tipos.

Exemplo: a sociedade fabricante de equipamentos adquire uma concorrente de menor porte.

A **fusão** determina a extinção das sociedades que se unem, para formar sociedade nova, que a elas sucederá nos direitos e obrigações.

Exemplo: duas sociedades fabricantes de equipamentos se juntam e tornam-se uma nova sociedade, maior, mas distinta das anteriores.

Na **cisão** ocorre o inverso: uma sociedade é extinta, dando origem a duas ou mais sociedades novas.

Exemplo: uma sociedade fabricante de equipamentos se divide, formando duas novas sociedades, uma fabricante de equipamentos de maior porte, outra fabricante de equipamentos de menor porte, cada qual com uma fatia distinta do mercado.

Na transformação, os direitos dos credores nada sofrem, pois a sociedade permanece. Não é o caso da incorporação, fusão e cisão, em que desaparecem as sociedades incorporadas, fundidas ou dividida. Mas mesmo nesses casos os direitos devem ser respeitados e caso ocorra prejuízo aos créditos anteriores, o credor pode requerer, em 90 dias, a anulação da operação.

14.5 Liquidação

Se por algum motivo a for dissolvida a sociedade, será nomeado o liquidante para proceder à sua liquidação.

Constituem deveres do liquidante:

- averbar e publicar o instrumento de dissolução da sociedade;
- arrecadar os bens, livros e documentos;
- proceder à elaboração do inventário e do balanço geral;
- ultimar os negócios da sociedade, realizar o ativo, pagar o passivo e partilhar o remanescente entre os sócios ou acionistas;
- exigir dos quotistas, quando insuficiente o ativo à solução do passivo as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente;
- confessar a falência da sociedade e pedir concordata, de acordo com as formalidades prescritas para o tipo de sociedade liquidanda
- finda a liquidação, apresentar aos sócios o relatório da liquidação e as suas contas finais;
- averbar o instrumento considerar encerrada a liquidação. Em todos os atos, documentos ou publicações, o liquidante empregará a firma ou denominação social sempre seguida da cláusula "em liquidação" e de sua assinatura individual, com a declaração de sua qualidade.

As obrigações e a responsabilidade do liquidante regem-se pelos preceitos peculiares às dos administradores da sociedade liquidanda.

Compete ao liquidante representar a sociedade e praticar todos os atos necessários à sua liquidação, inclusive alienar bens móveis ou imóveis, transigir, receber e dar quitação.

Pago o passivo e partilhado o remanescente, convocará o liquidante assembleia dos sócios para a prestação final de contas.

Aprovadas as contas, encerra-se a liquidação, e a sociedade se extingue, ao ser averbada no registro próprio a ata da assembleia. O dissidente tem o prazo de trinta dias, a contar da publicação da ata, devidamente averbada, para promover a ação que couber.

Encerrada a liquidação, o credor não satisfeito só terá direito a exigir dos sócios, individualmente, o pagamento do seu crédito, até o limite da soma por eles recebida em partilha, e a propor contra o liquidante ação de perdas e danos.

14.6 Questões para fixação

14.1) Qual a responsabilidade do sócio de sociedade em comandita simples?

14.2) Há diferença na responsabilidade do sócio Werneck em "Werneck & Cia." e em "Tapeçaria Werneck Ltda. ME"?

14.3) Qual a regra de responsabilidade dos contadores?

14.4) É justo que um sócio com responsabilidade limitada tenha que entregar seu patrimônio para cobrir

obrigações da sociedade, em virtude da desconsideração da personalidade jurídica?

14.5) Qual a diferença entre incorporação e fusão?

14.6) Em resumo, qual a tarefa do liquidante?

Anexos

15 Constituição Federal

Trechos atualizados até a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

15.1 Seção I - DOS PRINCÍPIOS GERAIS

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

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

§ 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

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

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

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 artigo 155, II, das contribuições previstas no artigo 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o artigo 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.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Art. 147. Competem à União, em Território Federal, os impostos estaduais e, se o Território não for dividido em Municípios, cumulativamente, os impostos municipais; ao Distrito Federal cabem os impostos municipais.

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

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 artigo 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Art. 149. 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 artigos 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no

artigo 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o artigo 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

§ 2º. As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º. A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º. A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no artigo 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Seção II - DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

Art. 150. 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;

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

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;

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

V - 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;

VI - instituir impostos sobre:

a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

§ 1º. A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos artigos 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos artigos 155, III, e 156, I.

§ 2º. A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços, vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º. As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º. As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º. A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º. Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no artigo 155, § 2.º, XII, g.

§ 7º. 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.

Art. 151. 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 sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado 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.

Seção III - DOS IMPOSTOS DA UNIÃO

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º. O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

§ 3º. O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

§ 4º. O imposto previsto no inciso VI do caput:

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

§ 5º. O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Seção IV - DOS IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

III - propriedade de veículos automotores.

§ 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;

IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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;

III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

IV - resolução do Senado Federal, de iniciativa do Presidente da República ou de um terço dos Senadores, aprovada pela maioria absoluta de seus membros, estabelecerá as alíquotas aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação;

V - é facultado ao Senado Federal:

a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;

b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

VI - salvo deliberação em contrário dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do disposto no inciso XII, "g", as alíquotas internas, nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, não poderão ser inferiores às previstas para as operações interestaduais;

VII - em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, adotar-se-á:

a) a alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto;

b) a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele;

VIII - na hipótese da alínea "a" do inciso anterior, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;

b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no artigo 153, § 5º;

d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos;

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

§ 3º. À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o artigo 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

§ 4º. Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;

IV - as alíquotas do imposto serão definidas mediante deliberação dos Estados e Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g, observando-se o seguinte:

a) serão uniformes em todo o território nacional, podendo ser diferenciadas por produto;

b) poderão ser específicas, por unidade de medida adotada, ou ad valorem, incidindo sobre o valor da operação ou sobre o preço que o produto ou seu similar alcançaria em uma venda em condições de livre concorrência;

c) poderão ser reduzidas e restabelecidas, não se lhes aplicando o disposto no artigo 150, III, b.

§ 5º. As regras necessárias à aplicação do disposto no § 4º, inclusive as relativas à apuração e à destinação do imposto, serão estabelecidas mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, nos termos do § 2º, XII, g.

§ 6º. O imposto previsto no inciso III:

I - terá alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal;

II - poderá ter alíquotas diferenciadas em função do tipo e utilização.

Seção V - DOS IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - 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;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

§ 1º. Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o artigo 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá:

I - ser progressivo em razão do valor do imóvel; e

II - ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

§ 2º. O imposto previsto no inciso II:

I - 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 decorrente 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;

II - compete ao Município da situação do bem.

§ 3º. Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar:

I - fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior.

III - regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Seção VI - DA REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo artigo 154, I.

Art. 158. Pertencem aos Municípios:

I - o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;

II - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto da União sobre a propriedade territorial rural, relativamente aos imóveis neles situados, cabendo a totalidade na hipótese da opção a que se refere o artigo 153, § 4º, III;

III - cinquenta por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre a propriedade de veículos automotores licenciados em seus territórios;

IV - vinte e cinco por cento do produto da arrecadação do imposto do Estado sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Parágrafo único. As parcelas de receita pertencentes aos Municípios, mencionadas no inciso IV, serão creditadas conforme os seguintes critérios:

I - três quartos, no mínimo, na proporção do valor adicionado nas operações relativas à circulação de mercadorias e nas prestações de serviços, realizadas em seus territórios;

II - até um quarto, de acordo com o que dispuser lei estadual ou, no caso dos Territórios, lei federal.

Art. 159. A União entregará:

I - do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, quarenta e sete por cento na seguinte forma:

a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal;

b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios;

c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte,

Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;

II - do produto da arrecadação do imposto sobre produtos industrializados, dez por cento aos Estados e ao Distrito Federal, proporcionalmente ao valor das respectivas exportações de produtos industrializados.

III - do produto da arrecadação da contribuição de intervenção no domínio econômico prevista no artigo 177, § 4º, 29% (vinte e nove por cento) para os Estados e o Distrito Federal, distribuídos na forma da lei, observada a destinação a que se refere o inciso II, c, do referido parágrafo.

§ 1º. Para efeito de cálculo da entrega a ser efetuada de acordo com o previsto no inciso I, excluir-se-á a parcela da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza pertencente aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, nos termos do disposto nos artigos 157, I, e 158, I.

§ 2º. A nenhuma unidade federada poderá ser destinada parcela superior a vinte por cento do montante a que se refere o inciso II, devendo o eventual excedente ser distribuído entre os demais participantes, mantido, em relação a esses, o critério de partilha nele estabelecido.

§ 3º. Os Estados entregarão aos respectivos Municípios vinte e cinco por cento dos recursos que receberem nos termos do inciso II, observados os critérios estabelecidos no artigo 158, parágrafo único, I e II.

§ 4º. Do montante de recursos de que trata o inciso III que cabe a cada Estado, vinte e cinco por cento serão destinados aos seus Municípios, na forma da lei a que se refere o mencionado inciso.

Art. 160. É vedada a retenção ou qualquer restrição à entrega e ao emprego dos recursos atribuídos, nesta seção, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, neles compreendidos adicionais e acréscimos relativos a impostos.

Parágrafo único. A vedação prevista neste artigo não impede a União e os Estados de condicionarem a entrega de recursos:

I - ao pagamento de seus créditos, inclusive de suas autarquias;

II - ao cumprimento do disposto no artigo 198, § 2º, incisos II e III.

Art. 161. Cabe à lei complementar:

I - definir valor adicionado para fins do disposto no artigo 158, parágrafo único, I;

II - estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o artigo 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios;

III - dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos artigos 157, 158 e 159.

Parágrafo único. O Tribunal de Contas da União efetuará o cálculo das quotas referentes aos fundos de participação a que alude o inciso II.

Art. 162. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios divulgarão, até o último dia do mês subsequente ao da arrecadação, os montantes de cada um dos tributos arrecadados, os recursos recebidos, os valores de origem tributária entregues e a entregar e a expressão numérica dos critérios de rateio.

Parágrafo único. Os dados divulgados pela União serão discriminados por Estado e por Município; os dos Estados, por Município.

15.2 Artigos citados

Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo.

.....

Art. 177. Constituem monopólio da União:

I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;

II - a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;

III - a importação e exportação dos produtos e derivados básicos resultantes das atividades previstas nos incisos anteriores;

IV - o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados básicos de petróleo produzidos no País, bem assim o transporte, por meio de conduto, de petróleo bruto, seus derivados e gás

natural de qualquer origem;

V - a pesquisa, a lavra, o enriquecimento, o reprocessamento, a industrialização e o comércio de minérios e minerais nucleares e seus derivados.

§ 1º. A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei.

§ 2º. A lei a que se refere o § 1º disporá sobre:

I - a garantia do fornecimento dos derivados de petróleo em todo o território nacional;

II - as condições de contratação;

III - a estrutura e atribuições do órgão regulador do monopólio da União;

§ 3º. A lei disporá sobre o transporte e a utilização de materiais radioativos no território nacional.

§ 4º. 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:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;

b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

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 infra-estrutura de transportes.

.....

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

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

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

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

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

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

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

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

.....

Art. 195. 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.

§ 1º. As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social

constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

§ 2º. - A proposta de orçamento da seguridade social será elaborada de forma integrada pelos órgãos responsáveis pela saúde, previdência social e assistência social, tendo em vista as metas e prioridades estabelecidas na lei de diretrizes orçamentárias, assegurada a cada área a gestão de seus recursos.

§ 3º. A pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios.

§ 4º. A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 5º. Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total.

§ 6º. As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, "b".

§ 7º. São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

§ 8º. O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei.

§ 9º. As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

§ 10. A lei definirá os critérios de transferência de recursos para o sistema único de saúde e ações de assistência social da União para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e dos Estados para os Municípios, observada a respectiva contrapartida de recursos.

§ 11. É vedada a concessão de remissão ou anistia das contribuições sociais de que tratam os incisos I, a, e II deste artigo, para débitos em montante superior ao fixado em lei complementar.

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

§ 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento.

.....

Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:

I - descentralização, com direção única em cada esfera de governo;

II - atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais;

III - participação da comunidade.

§ 1º. O sistema único de saúde será financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes.

§ 2º. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:

I - no caso da União, na forma definida nos termos da lei complementar prevista no § 3º;

II - no caso dos Estados e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 155 e dos recursos de que tratam os arts. 157 e 159, inciso I, alínea a, e inciso II, deduzidas as parcelas que forem transferidas aos respectivos Municípios;

III - no caso dos Municípios e do Distrito Federal, o produto da arrecadação dos impostos a que se refere o art. 156 e dos recursos de que tratam os arts. 158 e 159, inciso I, alínea b e § 3º.

§ 3º. Lei complementar, que será reavaliada pelo menos a cada cinco anos, estabelecerá:

I - os percentuais de que trata o § 2º;

II - os critérios de rateio dos recursos da União vinculados à saúde destinados aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, e dos Estados destinados a seus respectivos Municípios, objetivando a progressiva redução das disparidades regionais;

III - as normas de fiscalização, avaliação e controle das despesas com saúde nas esferas federal, estadual, distrital e municipal;

IV - as normas de cálculo do montante a ser aplicado pela União.

.....

Art. 201. A previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial, e atenderá, nos termos da lei, a:

I - cobertura dos eventos de doença, invalidez, morte e idade avançada;

II - proteção à maternidade, especialmente à gestante;

III - proteção ao trabalhador em situação de desemprego involuntário;

IV - salário-família e auxílio-reclusão para os dependentes dos segurados de baixa renda;

V - pensão por morte do segurado, homem ou mulher, ao cônjuge ou companheiro e dependentes, observado o disposto no § 2º.

§ 1º. É vedada a adoção de requisitos e critérios diferenciados para a concessão de aposentadoria aos beneficiários do regime geral de previdência social, ressalvados os casos de atividades exercidas sob condições especiais que prejudiquem a saúde ou a integridade física, definidos em lei complementar.

§ 2º. Nenhum benefício que substitua o salário de contribuição ou o rendimento do trabalho do segurado terá valor mensal inferior ao salário mínimo.

§ 3º. Todos os salários de contribuição considerados para o cálculo de benefício serão devidamente atualizados, na forma da lei.

§ 4º. É assegurado o reajustamento dos benefícios para preservar-lhes, em caráter permanente, o valor real, conforme critérios definidos em lei.

§ 5º. É vedada a filiação ao regime geral de previdência social, na qualidade de segurado facultativo, de pessoa participante de regime próprio de previdência.

§ 6º. A gratificação natalina dos aposentados e pensionistas terá por base o valor dos proventos do mês de dezembro de cada ano.

§ 7º. É assegurada aposentadoria no regime geral de previdência social, nos termos da lei, obedecidas as seguintes condições:

I - trinta e cinco anos de contribuição, se homem, e trinta anos de contribuição, se mulher;

II - sessenta e cinco anos de idade, se homem, e sessenta anos de idade, se mulher, reduzido em cinco anos o limite para os trabalhadores rurais de ambos os sexos e para os que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, nestes incluídos o produtor rural, o garimpeiro e o pescador artesanal.

§ 8º. Os requisitos a que se refere o inciso I do parágrafo anterior serão reduzidos em cinco anos, para o professor que comprove exclusivamente tempo de efetivo exercício das funções de magistério na educação infantil e no ensino fundamental e médio.

§ 9º. Para efeito de aposentadoria, é assegurada a contagem recíproca do tempo de contribuição na administração pública e na atividade privada, rural e urbana, hipótese em que os diversos regimes de previdência social se compensarão financeiramente, segundo critérios estabelecidos em lei.

§ 10. Lei disciplinará a cobertura do risco de acidente do trabalho, a ser atendida concorrentemente pelo regime geral de previdência social e pelo setor privado.

§ 11. Os ganhos habituais do empregado, a qualquer título, serão incorporados ao salário para efeito de contribuição previdenciária e conseqüente repercussão em benefícios, nos casos e na forma da lei.

§ 12. Lei disporá sobre sistema especial de inclusão previdenciária para trabalhadores de baixa renda, garantindo-lhes acesso a benefícios de valor igual a um salário-mínimo, exceto aposentadoria por tempo de contribuição.

.....

Art. 237. A fiscalização e o controle sobre o comércio exterior, essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais, serão exercidos pelo Ministério da Fazenda.

.....

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

§ 1º. Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento

Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

§ 2º. Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3º. Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4º. O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

.....

16 Abreviaturas

AVA	Acordo de Valoração Aduaneira, Decreto nº 92.930, de 16 de julho de 1986
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CF	Constituição Federal da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CTN	Código Tributário Nacional (Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966)
IE	Imposto sobre a Exportação
II	Imposto de Importação
LC	Lei Complementar
Mercosul	Mercado Comum do Sul
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
DPF	Departamento da Polícia Federal
RA	Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002)
REsp	Recurso Especial
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados (Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002)
Sisbacen	Sistema de Informações do Banco Central
Siscomex	Sistema Integrado de Comércio Exterior
TEC	Tarifa Externa Comum

17 Internet

www.aeb.com.br

Associação Brasileira de Comércio Exterior, que promove todos os anos o Encontro Nacional de Comércio Exterior, no Hotel Glória, evento da mais alta relevância, com participação gratuita dos interessados.

www.mercadores.com.br

Legislação aduaneira consolidada, por assunto, em nível de instrução normativa. Inclui outros diplomas legais. Mantida pelo autor desta apostila. O interessado pode receber gratuita e semanalmente um artigo sobre comércio exterior, bastando enviar um e-mail para comercio-exterior-subscribe@yahoogrupos.com.br

www.aduaneiras.com.br

Aduaneiras, empresa especializada em comércio exterior: consultoria, treinamentos, publicações. Inclui artigos, catálogo de livros à venda, programa de cursos. O interessado pode se cadastrar para receber gratuitamente boletins por e-mail.

www.BACEN.gov.br

Banco Central. Em "Capitais estrangeiros e câmbio", vá para "legislação e normativos", onde poderá encontrar a "CNC - Consolidação das Normas Cambiais".

www.bb.com.br

Banco do Brasil. Procure "Negócios Internacionais" em Salas de Negócios. Diversos produtos e serviços, revistas, boletins, cartilhas.

www.correios.com.br

Correios. Procure o setor "Exporta Fácil". Além das informações sobre como fazer pequenas exportações pelos Correios, estão disponibilizados um Guia do Exportador e consulta à Nomenclatura Comum do Mercosul.

www.mdic.gov.br

Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. Inclui uma área referente à CAMEX, outra à SECEX. Inclui textos de divulgação, legislação, formulários, programas, estatísticas.

www.receita.fazenda.gov.br

Secretaria da Receita Federal. Inclui legislação, formulários, programas, estatísticas.

www.senado.gov.br

Senado da República. Nela podemos encontrar, em especial, a Constituição, medidas provisórias, leis ordinárias e complementares, decretos, com os respectivos textos integrais e indicações de normas relacionadas e alterações ou revogações.

Bibliografia

- BRASIL. **Constituição Federal, de 1988**. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 24 de setembro de 2004.
- _____. **Decreto nº 1.789, de 12 de janeiro de 1996 (II)**. Disponível em www.senado.gov.br. Acesso em 21 de setembro de 2004.
- _____. **Decreto nº 4.494, de 3 de dezembro de 2002 (IOF)**. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 21 de setembro de 2004.
- _____. **Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (II)**. Disponível em www.senado.gov.br. Acesso em 21 de setembro de 2004.
- _____. **Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988 (II)**. Disponível em www.senado.gov.br. Acesso em 21 de setembro de 2004.
- _____. **Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 (PIS)**. Disponível em www.senado.gov.br. Acesso em 21 de setembro de 2004.
- _____. **Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970 (PASEP)**. Disponível em www.senado.gov.br. Acesso em 21 de setembro de 2004.
- _____. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996 (ICMS)**. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 11 de setembro de 2004.
- _____. **Lei Complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999 (ICMS)**. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 11 de setembro de 2004.
- _____. **Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000 (ICMS)**. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 11 de setembro de 2004.
- _____. **Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (ISS)**. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 11 de setembro de 2004.
- _____. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (SA)**. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 27 de setembro de 2004.
- _____. **Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001 (CIDE Combustíveis)**. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 27 de setembro de 2004.
- _____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil)**. Disponível em www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 27 de setembro de 2004.
- _____. **Regulamento Aduaneiro - Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002**. Disponível em www.mercadores.com.br. Acesso em 11 de setembro de 2004.
- _____. **Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados - Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002**. Disponível em www.planalto.gov.br. Acesso em 11 de setembro de 2004.
- HOUAISS, Antônio & Villar, Mauro de Salles. **Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: Objetiva, 2001.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARION, José Carlos. **Curso de Contabilidade para não contadores**. São Paulo: Atlas, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MAMEDE, Gladston. **Direito Societário: Sociedades Simples e Empresárias**. São Paulo: Atlas, 2004.
- SANDRONI, Paulo (consultoria). **Dicionário de Economia**. São Paulo: Abril Cultural, 1985.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro & São Paulo: Renovar, 2003.