
TRIBUTOS EM ESPÉCIE

AUTORA: MELINA DE SOUZA ROCHA LUKIC
COLABORADOR: MATTHEUS REIS E MONTENEGRO

Sumário

Tributos em Espécie

INTRODUÇÃO	3
AULA 01. CONCEITO DE TRIBUTO	5
AULA 02. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	16
AULA 03. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS: EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO E CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS	30
AULA 04. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	43
AULA 5. IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE: IPTU — IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO	59
AULA 6. IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE: ITR — IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL	68
AULA 7. IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE: IPVA — IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES	74
AULA 8. TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE PATRIMÔNIO: ITBI — IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTERVIVOS DE BENS IMÓVEIS	79
AULA 9. TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE PATRIMÔNIO: ITCMD — IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO	85
AULA 10. TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA: NORMAS GERAIS E IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA	89
AULA 11. TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA 2: IMPOSTO SOBRE A RENDA — PESSOA JURÍDICA	104
AULA 12. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O FATURAMENTO E LUCRO — PIS, COFINS, CSLL	114
AULA 13. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: ICMS-MERCADORIAS	125
AULA 14. TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: ISS	140
AULA 15. TRIBUTAÇÃO SOBRE A INDUSTRIALIZAÇÃO: IPI	147
AULA 16. TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR — II E IE	155
AULA 17. TRIBUTAÇÃO SOBRE AS OPERAÇÕES FINANCEIRAS — IOF	165



INTRODUÇÃO

A) VISÃO GERAL

(i) Conteúdo da disciplina

A disciplina iniciará com a análise de elementos essenciais do Direito Tributário como o conceito de tributo e suas espécies. Após, passaremos ao estudo da estrutura e elementos da norma de incidência tributária, formada pelos critérios da hipótese (material, espacial e temporal) e do conseqüente (pessoal e quantitativo), bem como a disciplina legal da obrigação tributária prevista no Código Tributário Nacional. Em seguida, o instituto da responsabilidade tributária será visto com maior profundidade.

Por fim, estudaremos os principais impostos e contribuições do Sistema Tributário Nacional: tributos sobre o patrimônio (IPTU, ITR e IPVA) e sobre a sua transferência (ITBI e ITCMD), tributação sobre a renda (IR), contribuições sociais (PIS, COFINS, CSLL) e previdenciárias, tributação sobre o consumo (ICMS), produção (IPI) e serviços (ISS), importação (II) e exportação (IE) e por fim, sobre operações financeiras (IOF).

(ii) Abordagem

O conteúdo será estudado a partir de uma abordagem interdisciplinar que conjugue ao estudo jurídico elementos de outras áreas de conhecimento como: economia, contabilidade, ciência política e história. Além disso, procuraremos fazer estudo de casos concretos e atuais com a finalidade de aplicarmos os conceitos teóricos desenvolvidos ao longo da disciplina.

(iii) Premissas

A disciplina parte da premissa que o estudo da tributação não pode ser feito através de uma abordagem exclusivamente jurídica. Assim, juntamente com alguns institutos clássicos da dogmática jurídica, serão trazidos, ao longo do desenvolvimento do conteúdo, elementos econômicos, políticos e sociológicos.



B) OBJETIVOS

O objetivo da disciplina é tanto estudar noções fundamentais do Direito Tributário (como conceito de tributo e suas espécies, fontes, regras de aplicação, interpretação e integração das normas tributárias e regra-matriz de incidência tributária), como fazer uma análise aprofundada dos principais tributos presentes no sistema tributário nacional.

C) MÉTODO DIDÁTICO

A disciplina será conduzida através do método socrático de ensino. A participação dos alunos será amplamente estimulada. Além disso, o aluno deverá fazer as leituras prévias indicadas. O conteúdo também será desenvolvido através de *role plays*, estudo de casos e apresentação de trabalhos por parte dos alunos.

D) DESAFIOS/DIFICULDADES

O principal desafio será aliar ao estudo do Direito Tributário, conceitos e noções de outras áreas do conhecimento.

E) FORMAS DE AVALIAÇÃO

A avaliação será feita por duas provas discursivas e através de outras atividades realizadas pelos alunos (*role plays*, apresentação de trabalhos, resolução de estudo de casos, questões em sala de aula e/ou para serem resolvidas em casa, etc).



AULA 01. CONCEITO DE TRIBUTO

A) AS FUNÇÕES E CONCEITOS DE TRIBUTO

O conceito de tributo não é unívoco, mas varia de acordo com diferentes perspectivas: histórica, política, social, econômica e jurídica, bem como em relação ao agente que dele faz uso.

A tributação pode assumir múltiplos conceitos e funções, de acordo com os valores e princípios maiores que se deseja por meio dela alcançar num determinado período histórico. Sobre o assunto, Ricardo Lobo Torres afirma que a atividade financeira do Estado, apesar de instrumental, “não é neutra frente aos valores e princípios jurídicos, senão que a eles se vincula fortemente”¹.

Sobre a orientação do Direito Tributário por valores, Klaus Tipke afirma que:

O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade².

Primeiramente, no que diz respeito às idéias e crenças no decorrer da história, o tributo comportou múltiplos sentidos, que correspondem, de acordo com Bouvier, “a um projeto que a sociedade, a um dado momento, atribuiu globalmente ao imposto”³. Neste sentido, a extensão e a legitimidade do poder tributário variaram no curso dos anos, de acordo com as teorias e interpretações dominantes de cada época. Assim, se durante o século XVII, a idéia é que o tributo era devido em contrapartida aos serviços prestados pelo Estado; a partir do século XIX, teorias sobre a função social do tributo emergiram.

Esta situação não é diferente na América Latina e no Brasil. No início do período colonial, o aparato fiscal instalou-se nesta região. Se, no início, a tributação foi utilizada como um simples instrumento de arrecadação de dinheiro para a metrópole; com o advento dos Estados independentes o imposto tornou-se um instrumento para políticas econômicas e sociais, seguindo os sucessivos ciclos de produção. No meio de tudo isso, o continente também conheceu revoltas e rebeliões contra a utilização abusiva do tributo.

Numa visão macroeconômica, os tributos cumprem prioritariamente uma finalidade fiscal, ou seja, arrecadar recursos financeiros aos cofres públicos. Neste sentido, os tributos ocupam um lugar central, sendo responsáveis por cerca de 80% do total das receitas no resultado nominal do governo, conforme quadro abaixo:

¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p.5

² TIPKE, Klaus, YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

³ BOUVIER, Michel. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. Paris : LGDL, 2007, p. 14.

**RESULTADO NOMINAL DO GOVERNO GERAL 2010 (*)**

Natureza	Governo Geral (1)	Federal	Estadual	Municipal (**)
I. Recebimento de Caixa por Atividades Operacionais	1.383.495.939	987.875.190	452.282.378	290.810.845
I.1. Impostos	956.017.604	575.578.855	312.421.294	68.017.455
I.1.1. Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	261.088.571	242.700.615	12.917.368	5.470.588
IR	213.060.361	194.672.405	12.917.368	5.470.588
CSLL	46.370.276	46.370.276	—	—
Outros	1.657.933	1.657.933	—	—
I.1.2. Impostos sobre a folha de pagamento e a força de trabalho	12.226.541	12.226.541	—	—
I.1.3. Impostos sobre o patrimônio	47.027.078	1.335.486	24.397.785	21.293.807
IPTU	16.244.630	—	400.009	15.844.622
IPVA	21.277.523	—	21.277.523	—
Outros	9.504.925	1.335.486	2.720.254	5.449.185
I.1.4. Impostos sobre bens e serviços	589.146.563	293.452.352	265.661.144	30.033.068
IPI	37.553.815	37.553.815	—	—
IOF	26.576.145	26.576.145	—	—
COFINS	141.232.331	141.232.331	—	—
ICMS	265.661.144	—	265.661.144	—
ISS	30.033.068	—	—	30.033.068
Outros	88.090.061	88.090.061	—	—
I.1.5. Impostos sobre o comércio e as transações internacionais	21.093.347	21.093.347	—	—
I.1.6. Outros impostos	25.435.505	4.770.515	9.444.997	11.219.993
I.2. Contribuições sociais	246.812.767	223.357.199	17.531.526	5.924.042
I.3. Doações	22.436	22.436	83.183.304	197.463.532
I.4. Outras receitas	180.643.131	188.916.700	39.146.253	19.405.816
I.4.1. Juros (2)	7.925.835	70.753.015	3.998.457	—
I.4.2. Outros	172.717.297	118.163.684	35.147.796	19.405.816

Fonte— Tesouro Nacional

(*) Não inclui as operações do Banco Central nem de empresas estatais.

(**) Grau de cobertura de 93,6% dos municípios brasileiros.

(1) O resultado consolidado exclui as transferências intergovernamentais.

(2) Calculados pelo conceito de competência (BACEN).

Ocorre, porém, que os tributos podem igualmente ser utilizados pelo Estado como instrumento de **parafiscalidade** ou **extrafiscalidade**, ou seja, tanto como uma forma de intervenção na economia, como um elemento chave na aplicação das políticas sociais e de redistribuição.

A este título, Machado afirma que “no mundo moderno (...) o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia”⁴. O mesmo autor elucida a diferença entre os objetivos que o tributo pode assumir. Segundo ele, quanto ao seu objetivo, o tributo pode ser

- a. **Fiscal**, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.
- b. **Extrafiscal**, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.
- c. **Parafiscal**, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas⁵

No mesmo sentido, Giambiagi⁶ afirma que a política fiscal pode realizar três funções principais. A primeira — função alocativa — refere-se ao fornecimento de bens públicos. A segunda é a função distributiva, associada à redistribuição de renda através da tributação. A última função corresponde à estabilização, cujo objetivo é influenciar a política econômica para atingir certo nível de emprego, estabilidade dos preços e taxa de crescimento econômico. Ardant também enumera duas funções principais dos tributos: criar os recursos necessários para o funcionamento do Estado e assegurar o equilíbrio e a orientação da economia. Segundo o mesmo autor, a tributação “permite também alterar a distribuição dos rendimentos e das fortunas, quer no sentido da consolidação de privilégios, quer no sentido da equalização das condições”⁷.

Já no que diz respeito a uma perspectiva microeconômica, a transferência de recursos do privado para o público, representada pelo tributo, gera efeitos muitas vezes negativos sobre as empresas e sobre o mercado. É o que se convencionou chamar de “peso morto dos tributos”. Os tributos são vistos como um custo no processo de produção e geração de riqueza. Assim, sob este ângulo, há uma tendência natural do agente econômico reagir à tributação, seja pela evasão fiscal ilícita, seja pelo planejamento tributário.

O conceito de tributo também pode variar de acordo com a visão do agente que o utiliza. Assim, para o contribuinte, o tributo geralmente é visto como algo não querido, como uma intervenção do Estado no seu patrimônio

⁴ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2005, p.81.

⁵ Ibid, p. 82.

⁶ GIAMBIAGI, Fabio, ALEM, Ana Claudia, Finanças Públicas: teoria e prática no Brasil, Rio de Janeiro, Elsevier, 2008, p.10.

⁷ ARDANT, Gabriel, *Théorie sociologique de l'impôt*, Paris : SEVPEN, 1965.

e, sendo assim, deve ser feita nos estritos limites da lei. Ives Gandra Martins conceitua tributo como uma “norma de rejeição social”⁸. Para fundamentar esta visão, se invocam os princípios da legalidade estrita e tipicidade. Ou seja, aquilo que não estiver estritamente previsto em lei, não poderá ser cobrado do contribuinte a título de tributo.

Já se falarmos da visão do Estado, o tributo seria a participação de cada um nas despesas comuns, na manutenção e no exercício das funções essenciais da Administração Pública. Ligado a esta visão, estaria o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual cada um deve contribuir na medida das suas possibilidades. A consequência é que, tendo o contribuinte manifestado a capacidade contributiva, estaria o poder público autorizado a onerá-lo por meio da tributação.

Nesta perspectiva, Ricardo Lobo Torres conceitua o tributo como um “dever fundamental”:

(...) consistente em prestação pecuniária que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição⁹.

Assim, a relação fisco-contribuinte é por, sua natureza, marcada por um confronto de vontades e idéias. De um lado, o contribuinte tende a ver o tributo como uma interferência estatal em seu patrimônio; de outro, o tributo representa um pilar fundamental para o funcionamento e funções do Estado. O tributo está, assim, no meio termo entre a liberdade do contribuinte em organizar seus negócios e a necessidade do Estado em arrecadar.

Juridicamente, o Estado tem a seu dispor o poder de instituir tributos. Por se tratar de um Estado Democrático de Direito, este poder tributário encontra fundamento, e limites, na lei — no caso do Brasil — prioritariamente na Constituição Federal. A Constituição Federal do Brasil, no entanto, não define nem institui tributos. O que a Constituição faz é escolher certos fatos ou atos e negócios jurídicos que expressam riqueza e distribui a competência para instituir tributos sobre estes fatos aos entes federativos (União, Estado, Município e Distrito Federal) ou a entidades paraestatais. Assim, cada ente, no âmbito da competência outorgada pela Constituição, deverá instituir os tributos respectivos.

Legalmente, o tributo é definido pelo art. 3º do Código Tributário Nacional como uma “*prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei*”

⁸ MARTINS, Ives Gandra. *Teoria da imposição tributária*. São Paulo: LTR, 1998.

⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. São Paulo: Renovar, 2003. P. 334.



e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada". Assim, uma vez realizado o fato descrito na sua norma de incidência (fato gerador), estará o contribuinte ou responsável obrigado a recolher aos cofres públicos o respectivo montante.

Interessante notar que a definição do CTN não traz menção à função ou a destinação que será dada ao tributo. Ou seja, a legalidade do tributo não está condicionada, a princípio¹⁰, a destinação do dinheiro arrecadado. A definição contida no art. 3º do CTN é composta, assim, de seis elementos, quais sejam, *a)* prestação, *b)* pecuniária ou em valor que nela se possa exprimir, *c)* compulsória, *d)* que não constitua sanção de ato ilícito, *e)* instituída em lei, *f)* cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Vejamos, portanto, cada um desses elementos a seguir.

(a) Prestação:

Conceituar o tributo como uma prestação significa concebê-lo dentro de uma obrigação jurídica. Uma obrigação jurídica é uma relação, da qual participam duas partes — o credor e o devedor — e que tem por objeto o cumprimento de uma prestação pelo devedor ao credor. No Direito Tributário, a obrigação jurídica tem por partes, de um lado, o Fisco (também chamado de sujeito ativo), representado pelo Estado ou entidades não estatais de interesse público; e, de outro, o contribuinte (sujeito passivo). Esta obrigação terá por objeto o dever de pagamento de uma prestação do contribuinte ao fisco. Esta prestação é representada pelo tributo.

(b) Pecuniária ou em valor que nela se possa exprimir:

O conteúdo da prestação objeto da obrigação tributária — o tributo — só pode ser expresso em termos de dinheiro, pecúnia. Ou seja, a representação do quantum devido pelo contribuinte ao fisco deverá ser sempre feita por meio de moeda corrente. Esta disposição proíbe que o tributo seja expresso, por exemplo, por meio de bens (tributos *in natura*) (ex: o pagamento a título de imposto de importação (II) será de 1 produto "X" a cada 100 produtos "X" importados) e/ou trabalho (*tributo in labore*) (ex: o devido a título de imposto sobre serviços (ISS) será 1 dia de serviço a cada 10 dias de serviço trabalhado). O art. 3º do CTN é redundante, pois fala em prestação "pecuniária" e, logo após, se refere à expressão "em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir", mencionando, portanto, duas vezes o mesmo critério. Amaro faz crítica a esta redundância afirmando que "se a prestação é pecuniária, seu valor só há de poder (ou melhor, ele deverá) expressar-se em

¹⁰ A Constituição Federal de 1988, porém, condicionou a arrecadação das contribuições especiais à destinação específica;

moeda, pois inconcebível seria que se exprimisse, por exemplo, em sacos de farinha”¹¹.

Cumprido ressaltar que a maneira através da qual o tributo é representado é situação diferente da maneira como o tributo vai ser pago. Enquanto que a representação do tributo sempre será, de acordo com o que vimos no art. 3º do CTN, em termos pecuniários (moeda corrente); o pagamento do valor devido a título de tributo poderá ser feito, segundo o que dispõe o art. 156, XI do CTN, através da dação em pagamento de bens imóveis. Ou seja, determinado tributo, expresso em moeda corrente, poderá ser pago por meio da entrega de bens imóveis que correspondam àquele valor. Não há, portanto, dissonância entre os artigos 3º e 156 do CTN, tendo em vista que aquele dispõe sobre a expressão da prestação, enquanto este sobre a forma de satisfazer a obrigação tributária.

(c) *Compulsória*:

Aqui, duas interpretações são possíveis. A primeira, que o dever de pagar tributos é obrigatório, ou seja, independe da vontade do sujeito passivo, que deve pagá-lo mesmo contra o seu desejo. Assim, uma vez ocorrido o fato que enseja a incidência do tributo (fato gerador), o contribuinte tem a obrigatoriedade de efetuar o pagamento do respectivo tributo.

Esta interpretação, todavia, é objeto de críticas dos doutrinadores, pois, segundo eles, todas as demais prestações jurídicas (ex. aluguel, preço, salário) também são compulsórias, ou seja, devem ser pagas obrigatoriamente. Assim, vista por este ângulo, a compulsoriedade em nada particularizaria nem diferenciaria a prestação de natureza tributária. Com base nesta crítica, uma segunda interpretação é dada a este critério: a compulsoriedade diria respeito não à obrigatoriedade do pagamento do tributo, mas ao nascimento da obrigação de prestar tributo. Em outras palavras, o nascimento da obrigação de pagar tributo é que compulsório, “o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade”¹². Ao contrário de outras obrigações jurídicas (locação, compra e venda, etc), em que o dever da prestação nasce da vontade das partes envolvidas, o dever de pagar tributo nasce em virtude de disposição de lei e não de ato de vontade dos sujeitos. Amaro ressalta que o dever de pagar tributos “se cria por força de lei (obrigação *ex lege*), e não da vontade dos sujeitos da relação jurídica (obrigação *ex voluntate*)”¹³.

Assim, a manifestação de vontade do contribuinte é irrelevante para o nascimento da obrigação tributária, de modo que surgido o fato que a lei indica como fundamento à ocorrência da relação jurídica tributária (o fato gerador), deve o contribuinte cumpri-la.

¹¹ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 42.

¹² MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 71.

¹³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.44.



(d) *Que não constitua sanção de ato ilícito:*

Este critério serve para diferenciar a figura do tributo de outras prestações pecuniárias igualmente instituídas em lei, mas que, ao contrário da prestação de natureza tributária, nascem em virtude da prática de atos ilícitos e como forma de sanção a estes, tais como multas e penalidades pecuniárias. Em outras palavras, a hipótese de incidência do tributo, o fato previsto em lei e que, ao ocorrer na vida real, dará origem à obrigação tributária (fato gerador) sempre será um fato lícito (ex. circular mercadorias, prestar serviços, auferir renda, etc). Sobre este assunto, Machado disserta que:

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade¹⁴

Ricardo Lobo Torres, ao distinguir as penalidades pecuniárias e as multas fiscais dos tributos, leciona que as primeiras, embora constituam prestações compulsórias, “têm a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra prática de atos ilícitos, sendo destituídas de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado”¹⁵. O tributo, contrariamente, “é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado”.

Aqui importa ressaltar que não importa se origem do fato ocorrido (p.ex. auferir renda) seja ilícita para que o tributo incida. Mesmo que a renda auferida por determinada pessoa tenha origens ilícitas (p.ex. tráfico de drogas, etc), o tributo recairá, pois o fato de auferir renda não se constitui um ilícito.

(e) *Instituído em lei:*

Conforme explicitado no critério da compulsoriedade, o tributo advém de uma obrigação *ex lege*, ou seja, decorrente da lei e não da vontade das partes. Este critério advém do princípio da legalidade insculpido no art. 5º, II, da CF/88 (*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*) que aplicado especificamente no Direito tributário transmuta-se para o princípio da estrita legalidade tributária, previsto no art. 150, I da CF/88 (*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*).

Assim, somente a lei pode instituir tributo. Mas o que significa criar/ instituir um tributo? Machado nos elucida que “instituir um tributo não é ape-

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 73.

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. São Paulo: Renovar, 2003. p. 291

nas dizer que ele fica criado ou instituído”¹⁶. Mais do que isso, instituir tributo mediante lei significa definir legalmente sua hipótese de incidência, ou seja, todos os elementos necessários para caracterizar o fato que, uma vez ocorrido na vida real, dará nascimento à obrigação tributária; os sujeitos da obrigação correspondente, os critérios para o cálculo do valor a ser pago, etc. Ressalta-se que o princípio da legalidade, no que diz respeito à instituição de tributos, não comporta qualquer exceção, o que significa dizer que todo e qualquer tributo deverá ser criado mediante lei.

Em regra, os tributos são instituídos mediante a edição de lei ordinária, embora em alguns casos, o legislador constitucional condiciona a instituição do tributo à edição de lei complementar. Isso ocorre, por exemplo, com o empréstimo compulsório (art. 148, CR/88), com o imposto de competência residual da União (art. 154, I, CR/88) e as contribuições sociais residuais (art.195, § 4º, CR/88).

(f) Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada:

Este elemento informa que os tributos serão cobrados pela Administração Pública através de uma atividade vinculada à norma. Atividade administrativa vinculada, em oposição a atividades arbitrárias ou discricionárias, significa que a autoridade administrativa não pode exercer apreciação subjetiva sobre a cobrança ou não do tributo. Ou seja, diante da ocorrência do fato ensejador do tributo, o agente tem o dever funcional de aplicar tanto a lei que lhe dá competência para arrecadar a exação, quanto a lei que regula todos os elementos definidores do tributo, nada ficando, portanto, a depender de seu arbítrio. Cumpre ao agente administrativo somente aplicar a lei ao caso concreto.

Por fim, os tributos são submetidos a diversas classificações pela doutrina brasileira. Vejamos as principais delas.

— **Quanto à espécie:** conforme veremos a seguir, os tributos podem ser classificados em impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais

— **Quanto à competência:** a competência é a aptidão outorgada pela CF/88 para instituir tributos. Assim, os tributos podem ser federais, se a competência for da União, estaduais, se foi outorgada aos Estados e municipais se pertencem aos Municípios

— **Quanto à vinculação do fato gerador a uma atividade estatal:** os tributos podem ser vinculados — quando o fato gerador se refere à uma ativi-

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 75.



dade estatal específica e relativa ao contribuinte, como por exemplo, as taxas e a contribuição de melhoria; ou não vinculados, quando o fato gerador for uma atividade do contribuinte, como no caso dos impostos e contribuições especiais.

— **Quanto à vinculação do produto da arrecadação** — tributos com arrecadação vinculada — aqueles em que o produto da arrecadação deve ser aplicado à finalidade que deu origem ao tributo, ex: contribuições especiais e tributos com arrecadação não vinculada são aqueles em que o valor arrecadado não precisa ser aplicado a nenhuma finalidade estabelecida, ex: taxas e impostos.

— **Quanto à função:** Fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado. Extrafiscal, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros. Parafiscal, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas¹⁷.

— **Quanto à possibilidade de repercussão do encargo econômico:** os tributos podem ser diretos ou indiretos. Diretos são os tributos que não admitem repassar o encargo econômico a terceiros, ou seja, quem efetua a arrecadação aos cofres públicos é a mesma pessoa que paga efetivamente o tributo, ex. IPTU, IPVA, IR, taxas, etc. Já os tributos indiretos são aqueles que admitem o repasse do encargo econômico do tributo, ou seja, a pessoa responsável em recolher o tributo aos cofres públicos (sujeito passivo), não é a mesma que efetivamente suporta o ônus econômico do tributo, como no caso do ICMS, em que o sujeito passivo é o comerciante, mas quem paga efetivamente o tributo é o consumidor final, pois o valor relativo a este imposto é repassado ao consumidor juntamente com o preço da mercadoria.

— **Quanto aos aspectos objetivos ou subjetivos da hipótese de incidência:** serão reais os tributos que estão relacionados com uma coisa, objeto, tais como o ICMS, IPTU, IPVA, sem levar em consideração características pessoais do contribuinte. Já os tributos pessoais levam em consideração aspectos pessoais, subjetivos do contribuinte, tal como o IR, que considera características pessoais do contribuinte na sua incidência.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 82.



B) QUESTÕES

1) Como se sabe, aos empregadores brasileiros é imposta a obrigação de procederem ao recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço — FGTS —, o qual se destina a oferecer aos seus empregados uma espécie de “poupança compulsória” decorrente do seu trabalho. O FGTS, que foi instituído por lei, é pago mensalmente, em dinheiro, com base em um valor percentual sobre o salário do empregado, cujo inadimplemento acarreta sanções a serem aplicadas sobre o empregador. Diante dessas características, e à luz do que prescreve o art. 3º do CTN, analise se o FGTS pode ser tido ou não como uma imposição pecuniária de natureza tributária (RE 100.249).

2) A Marinha brasileira possui diversos imóveis localizados na área portuária do Brasil, que são ocupados por diferentes empresas privadas. Para o exercício do domínio útil sobre tais imóveis, estas empresas estão obrigadas a pagar, anualmente, ao governo federal, o que se chama de “taxa de ocupação”. A exigência deste valor possui fundamento legal no art. 127 do Decreto-Lei nº 9.760/1946, tem que ser paga em dinheiro e sempre que a fiscalização federal perceber o seu inadimplemento, deve proceder à sua exigência. Diante dessas características e em linha com o que foi ensinado em Tributário I, analise se essa taxa possui natureza tributária.

3) Analise a reportagem abaixo e responda: a) para qual finalidade os tributos citados estão sendo utilizados? Todos os tributos podem ter caráter extrafiscal? Relacione extrafiscalidade e os princípios da legalidade e anterioridade.

Governo reduz IPI de eletrodomésticos para estimular consumo

01/12/2011 — 10h32

Daniel Lima e Kelly Oliveira

Repórteres da Agência Brasil

Brasília — O Diário Oficial da União publica hoje (1º) em edição extraordinária a redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de eletrodomésticos da chamada linha branca. O IPI do fogão, por exemplo, cairá de 4% para zero. A geladeira terá o imposto reduzido de 15% para 5% e a máquina de lavar, de 20% para 10%. No caso de máquinas de lavar semiautomáticas (tanquinhos), a redução será de 10% para 0%. As medidas também valem para os estoques nas lojas e vão vigorar até 31 de março de 2012.

Essa medida de estímulo ao consumo de bens duráveis só vale para produtos com índice de eficiência energética classe A.



O governo reduzirá ainda o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) cobrado sobre o financiamento ao consumo de 3% para 2,5%, anunciou o ministro da Fazenda, Guido Mantega, em entrevista coletiva para detalhar as medidas, que visam a incentivar o consumo.

Também participa da entrevista o ministro do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC), Fernando Pimentel. As medidas ajudarão o Brasil a enfrentar a crise mundial com estímulos à produção e ao emprego.

Edição: Juliana Andrade // Matéria alterada às 12h05 para acréscimo de informação

Retirado de:

<http://agenciabrasil.ebc.com.br/noticia/2011-12-01/governo-reduz-ipi-de-eletrrodomesticos-para-estimular-consumo> em 08 de dezembro de 2011.

C) LEITURA OBRIGATÓRIA

AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*. 16^a ed. São Paulo, Saraiva, 2010, pp. 37-48.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32^a ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 48-67.

D) BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18^a ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp.19-27.

GRECO, Marco Aurélio. Breves notas à definição de tributo adotada pelo Código Tributário Nacional do Brasil. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 419-433.

TORRES, Ricardo Lobo Torres. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 16^a ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, pp. 369-372.



AULA 02. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS: IMPOSTOS, TAXAS E CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A) OS TRIBUTOS NA CONSTITUIÇÃO E NO CTN

Tanto o CTN quanto a CF/88 prevêm certas figuras tributárias. O art. 5º do CTN dispõe que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”. Já a CF/88, estipula em seu art. 145 o seguinte:

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.

O próprio CTN traz ainda uma quarta espécie tributária — o empréstimo compulsório — estabelecendo em seu art. 15 que “somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios”. Esta figura tributária igualmente foi prevista pela CF/88 que no art. 148, dispõe que “a União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios”.

Por fim, uma quinta espécie tributária — as contribuições especiais — é prevista tanto pelo CTN (quando em seu art. 217 estabeleceu que as disposições daquela lei não excluem a incidência e a exigibilidade de algumas contribuições que enumera em seus incisos), quanto pela CF, em seu art. 149:

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

Pela leitura dos dispositivos legais, vemos que o sistema tributário trazido pela CF/88 prevê cinco figuras tributárias — os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria, o empréstimo compulsório e as contribuições especiais. No entanto, conforme veremos a seguir, a doutrina não é unânime em considerar todas estas figuras como espécies autônomas de tributos.

B) CLASSIFICAÇÃO DAS ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS

Conforme visto acima, inseridas em nosso Sistema Tributário Nacional (constante nos artigos 145 a 162 da CF/88) encontram-se diversas espécies de exações, cuja classificação é alvo de divergência entre inúmeros doutrinadores. Há autores que defendem a existência de apenas duas espécies tributárias (impostos e taxas), e outros que acrescem a essas espécies a contribuição de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais.

Há também os que defendem que as contribuições devem ser entendidas em sentido *lato*, abrangendo contribuições de melhoria e contribuições especiais. Por último, tem-se a teoria majoritária, que classifica em cinco as espécies tributárias: impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório.

Alfredo Augusto Becker¹⁸ propunha a existência de apenas duas espécies de tributo, adotando a teoria bipartida: imposto e taxa. Para o citado autor, enquanto as taxas têm a sua base de cálculo representada por um serviço estatal ou coisa estatal, a base de cálculo dos impostos é um fato lícito qualquer, não consistente em serviço estatal ou coisa estatal.

No mesmo sentido, Geraldo Ataliba¹⁹ sustenta existirem apenas duas espécies de tributo: vinculados ou não vinculados a uma ação estatal. Quando inexistir essa vinculação, tem-se o imposto, tributo não vinculado. Entretanto, caracterizada a vinculação do tributo à atuação do Estado, tem-se a taxa ou contribuição. Em verdade, sob sua ótica, a diferença entre as taxas e as contribuições estaria no fato de que as taxas têm por hipótese de incidência “uma atuação estatal diretamente (imediatamente) referida ao obrigado”, enquanto que na contribuição “medeia, entre a atuação e o obrigado, uma circunstância, um fato intermediário”²⁰. Ou seja, nas taxas, a referibilidade da atuação estatal é direta, a hipótese de incidência é uma prestação direta do estado ao sujeito passivo (por exemplo, prestar certo serviço a alguém); nas contribuições “entre a atuação estatal e o obrigado, a lei coloca um termo intermediário, que estabelece a referibilidade entre a própria atuação e o obrigado”²¹ (por exemplo, na contribuição de melhoria, a hipótese de incidência é realizar obra pública da qual decorra uma valorização mobiliária — fato este intermediário entre a realização da obra e o sujeito passivo). Outra diferença estaria na base impositiva: enquanto nas taxas seria uma dimensão da atuação estatal; nas contribuições seria uma base designada por lei representada por uma medida (um aspecto mensurável) do elemento intermediário, posto como causa ou efeito da atuação estatal²².

Na esteira da teoria bipartida, Sacha Calmon Navarro Coelho²³, Paulo de Barros Carvalho²⁴ e Roque Antônio Carrazza²⁵, enumeram três espécies tributárias (teoria tripartida): imposto, taxa e contribuição de melhoria. Para estes autores, o critério para a classificação dos tributos seria a vinculação ou

¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972. Pp. 371-372

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 123 e seg.

²⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2010, pp. 147.

²¹ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 147.

²² *Ibid*, p. 152

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª edição. Rio de Janeiro, Forense, 2003. pp. 398-400

²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

²⁵ CARRAZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

não da materialidade do fato descrito na hipótese de incidência a uma atividade estatal (tributos vinculados e não vinculados). O tributo terá natureza de imposto sempre que a sua exigência não esteja vinculada a uma atuação do Estado em favor do contribuinte. De modo diverso, o tributo terá natureza de taxa e/ou contribuição de melhoria, sempre que a sua exigência esteja vinculada à atuação do Estado em função da pessoa do contribuinte (taxa vinculada ao exercício do poder de polícia ou à prestação de um serviço público específico e indivisível; contribuição de melhoria, vinculada à elaboração de obra pública que gere uma valorização imobiliária em favor do contribuinte). Desse modo, se o fato gerador de uma contribuição ou empréstimo compulsório estiver vinculado a uma atuação estatal em favor do contribuinte, estaremos diante de uma taxa. Caso contrário, a contribuição e o empréstimo compulsório terão natureza de imposto.

Ricardo Lobo Torres²⁶, por seu turno, adota a teoria quadripartida, considerando que outras contribuições ingressaram no rol dos tributos, devendo-se levar em conta, para a classificação, os artigos 148 e 149 da Constituição da República de 1988. Assim, o tributo é gênero em que são espécies o imposto, a taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório. Neste entendimento, as contribuições previstas no artigo 149 da Constituição devem se vincular ao conceito de contribuição de melhoria em torno de um conceito mais amplo de “contribuições especiais”. Luciano Amaro²⁷ igualmente adota uma classificação de quatro espécies tributárias, localizando, no entanto, as contribuições de melhoria como uma espécie de taxa.

Com a CF/88, a teoria majoritária, que está, inclusive, em consonância com o entendimento do Supremo Tribunal Federal²⁸, é a teoria quinqüipartida, defendida, entre outros, por Hugo de Brito Machado²⁹, Ives Gandra da Silva Martins e Paulo Ayres Barreto³⁰ para quem, em nosso Sistema Tributário Nacional, encontram-se cinco espécies tributárias, a saber: os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Para estes doutrinadores, a CF/88 trouxe a necessidade de se adotar novos critérios de classificação dos tributos. Assim, além do critério da vinculação ou não a uma atividade estatal, dois novos critérios surgiram: a destinação do produto da arrecadação (critério utilizado para especificar a natureza jurídica das contribuições) e a previsão de restituição do tributo pago (critério para diferenciar o empréstimo compulsório das demais espécies tributárias). Estes novos critérios (destinação/restituição) aparecem na doutrina ora como subclasses sucessivas, ora como classes ao lado do critério vinculado/não vinculado.

Assim, trata-se de uma superação da tradicional divisão dos tributos segundo o único critério de vinculação a uma atividade estatal, que servia de base à teoria bipartida e tripartida. Esta superação se dá porque, segundo Paulo Ayres Barreto³¹, a divisão dos tributos em vinculados e não vinculados

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro – São Paulo: Renovar, p. 335

²⁷ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2010.

²⁸ ADI nº 14323

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21ª Ed. rev. Atual e amp. São Paulo: Malheiros, 2002. P. 57

³⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006.

³¹ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006.

não tem o condão de explicar e justificar todas as variáveis sistêmicas. Ou seja, somente com base neste critério não há como diferenciar, por exemplo, as contribuições dos impostos. Assim, a CF/88 teria trazido o critério da destinação do produto da arrecadação como forma de diferenciação das duas figuras tributárias. O mesmo acontece com o empréstimo compulsório e o critério de restituição do valor pago.

Em resumo, podemos concluir que as diversas correntes doutrinárias em torno da questão da divisão das espécies tributárias divergem entre si em razão dos critérios que adotam para a classificação dos tributos. Enquanto alguns autores adotam somente o critério da vinculação, a teoria mais contemporânea adota os **critérios da vinculação, destinação e restituição**.

C) TRIBUTOS EM ESPÉCIE

1) Impostos

A CF/88 estabelece, em seu art. 145, I que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir impostos. Assim, cada um dos entes federativos poderá instituir determinados impostos, de acordo com a repartição de competências estabelecida pela CF/88.

Apesar desta disposição constitucional, é o CTN que conceitua em seu art. 16 a figura do imposto:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Assim, segundo esta definição legal, o imposto tem por principal característica a previsão de uma situação desvinculada de qualquer atividade do Estado como fato gerador. Amaro nos explica que “para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado”³². É por essa razão que dizemos que o imposto é um tributo não vinculado³³, porque independe, para sua cobrança, de qualquer atividade direta do Estado em prol do contribuinte.

Dessa forma, o fato gerador do imposto não será um ato a ser praticado pelo Estado, como veremos a seguir no caso das taxas, mas uma situação praticada pelo contribuinte. Por exemplo, auferir renda, fato gerador do imposto sobre a renda, é uma situação vinculada ao contribuinte e não ao Estado. Da mesma forma, prestar serviços (fato gerador do Imposto sobre Serviços), importar mercadorias (fato gerador do Imposto de Importação), etc. Todos os fatos geradores dos impostos, como podemos concluir, serão

³² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.52.

³³ Esta vinculação em nada tem a ver com a “cobrança mediante atividade administrativa vinculada”, elemento do conceito de tributo. Se no conceito de tributo esta vinculação se refere ao vínculo entre a atividade administrativa de cobrança à lei, aqui, na caracterização dos impostos, a vinculação diz respeito ao liame entre o fato gerador e a atividade estatal.

situações praticadas pelo contribuinte e esta é a marca principal de definição dos impostos.

Outra característica dos impostos é o fato do produto da sua arrecadação, regra geral, não ser vinculado a uma destinação específica. O art. 167, IV, CF/88 trata da não afetação dos impostos, de forma que esta espécie tributária só pode ter destinação específica caso haja previsão constitucional neste sentido. O referido dispositivo constitucional traz, também, algumas exceções à não-afetação dos impostos. Por este motivo é que o art. 128, CTN, por exemplo, não foi recepcionado pela CF/88, pois trazia destinação específica ao Imposto de Exportação que a CF/88 não prevê.

Ainda com relação aos impostos, o parágrafo 1º do artigo 145 da CF estabelece que:

Art. 145 § 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.

Este dispositivo alerta para o fato de que, sempre que a estrutura do imposto assim o permitir, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Ou seja, a tributação por meio dos impostos deverá, sempre que possível, ser feita “sob medida” para cada contribuinte, respeitando as diferenças em termos de capacidade contributiva e econômica, tributando-se de acordo com o que cada um pode e deve pagar.

Os impostos, assim como todos os outros tributos, podem ser diretos ou indiretos. Direto é aquele em que o sujeito passivo, chamado de contribuinte de direito, não tem a possibilidade de transferir de forma automática e individualizada o ônus financeiro da carga fiscal aos consumidores, por exemplo, o Imposto de Renda. Indireto, por sua vez, é aquele em que o contribuinte de direito consegue transferir de forma automática e individualizada o ônus econômico da carga tributária ao consumidor dos produtos e serviços, por exemplo, o ICMS.

O art. 166, CTN dispõe acerca dos tributos indiretos. O contribuinte de direito precisa da autorização do contribuinte de fato para requerer a restituição do valor pago e o contribuinte de fato não pode pedir restituição porque não tem legitimidade, já que não é parte da relação jurídica tributária.

Os impostos podem se classificar em federais, estaduais ou municipais, de acordo com o ente com competência para sua instituição. Outra classificação é referente à finalidade do imposto, podendo ela ser fiscal, quando tem



como objetivo a arrecadação de recursos ao Estado, ou extrafiscal, quando tem como objetivo estimular ou desestimular comportamentos dos contribuintes.

Ressalte-se, ainda, a divisão entre impostos pessoais e reais. Os impostos pessoais possuem base em características pessoais dos contribuintes, enquanto os reais possuem base em aspectos objetivos, não levam em consideração as características pessoais dos contribuintes.

Os impostos classificam-se, também, em seletivos e não seletivos. Os seletivos são aqueles em que a alíquota é maior ou menor, dependendo da essencialidade do bem. Já os impostos não seletivos são aqueles em que não existe a diferença entre alíquotas em razão da essencialidade do bem.

Os impostos podem ainda ser cumulativos ou não cumulativos. Um imposto cumulativo incide em todas as etapas da cadeia de circulação do bem, já os impostos não cumulativos são aqueles em que o valor pago na etapa anterior pode ser abatido na etapa subsequente.

2) *Taxas*

A segunda espécie tributária é representada pelas taxas. A CF/88, assim como fez com os impostos, igualmente atribuiu, em seu art. 145, II, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a competência para instituir “taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”. As taxas são, assim, de competência comum de todos os entes e o seu exercício dependerá da competência atribuída para a prestação do serviço ou exercício do poder de polícia pela CF/88. Se determinado serviço não for acometido pela Constituição a nenhum ente federado, a competência residual é dos estados.

O CTN prevê esta figura tributária, estabelecendo em seu art.77 que:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm 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.

Ao contrário dos impostos, as taxas são tributos que tem como fato gerador uma atividade estatal específica, diretamente ligada ao contribuinte. São, por isso, tributos vinculados (a uma atividade estatal). Esta atividade estatal, conforme a dicção legal dos artigos acima transcritos, poderá ser:



- a) o exercício regular do poder de polícia ou**
b) a prestação de serviço público específico e divisível, ou colocação deste à disposição do contribuinte.

Antes de passarmos ao estudo de cada tipo de taxa, cumpre ainda ressaltar que o parágrafo 2º do art. 145 da CF/88 e o parágrafo único do art. 77 do CTN, dispõem que “as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos” (art. 145, § 2º da CF/88). O parágrafo único do art. 77 do CTN, ainda adiciona a ressalva que a taxa não pode ter fato gerador idêntico ao de imposto, “nem ser calculada em função do capital das empresas”.

2.1) Taxas em razão do poder de polícia

Conforme visto acima, as taxas, como tributos com fato gerador vinculado a uma atuação estatal, podem ser instituídas em razão do exercício regular do poder de polícia por parte do Estado.

O CTN, em seu art. 78, define que poder de polícia é a

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

O fundamento da instituição da taxa em razão do poder de polícia é, portanto, a atividade fiscalizadora do Estado perante o particular. Luciano Amaro afirma que “a taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede a licença, a autorização, o alvará”³⁴. Assim, o poder de polícia se exerce pela atividade de fiscalização, verificação, controle do Estado e se concretiza por meio da concessão de alvarás, licenças, autorizações, como, por exemplo, alvará para construção de imóvel, licença para localização e funcionamento de estabelecimento comercial, porte de arma, expedição de passaporte, etc.

Para que a taxa em razão do poder de polícia possa ser cobrada, o seu exercício deve ser regular. O parágrafo único do art. 78 do CTN dispõe que “considera-se regular o exercício do poder de polícia quando desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e, tratando-se de atividade que a lei tenha como discricionária, sem abuso ou desvio de poder”. Assim, somente aquele exercício do poder de polícia realizado

³⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 55.

a) por órgão competente; b) em estrita observância à lei aplicável e ao processo legal e c) nos casos de atividades administrativas vinculados, que não haja abuso ou desvio de poder; é que poderá ser objeto de cobrança por meio de taxa.

Cumpra salientar, por fim, que, ao contrário das taxas em razão da prestação de serviço público que veremos abaixo, as taxas pelo exercício do poder de polícia só podem ser cobradas mediante o efetivo exercício deste poder, ou seja, somente quando há a efetiva fiscalização, verificação e controle por parte do poder público. O STJ, no entanto, que havia editado a súmula 157 com o teor “*é ilegítima a cobrança de taxa, pelo município, na renovação de licença para localização de estabelecimento comercial ou industrial*”, modificou seu entendimento no sentido que “*é prescindível a comprovação efetiva do exercício de fiscalização por parte da municipalidade em face da notoriedade de sua atuação*” (Resp 261.571/SP, 1ª Seção, Min. Eliana Calmon, DJ 6.10.2003)³⁵. O STF atualmente entende que “*a incidência de taxa pelo exercício de poder de polícia pressupõe ao menos (1) competência para fiscalizar a atividade e (2) a existência de órgão ou aparato aptos a exercer a fiscalização*” (RE 361009)³⁶.

2.2) Taxas em razão da prestação de serviço público

Conforme vimos acima, o art. 145, II da CF/88 e o art. 77 do CTN estabelecem que o fato gerador das taxas de serviço público é a “utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição”.

Da leitura destes dispositivos legais, podemos extrair os requisitos para a instituição e cobrança de taxas em razão da prestação de serviço público, quais sejam:

- **prestação de serviço público**
- **o serviço público deve ser específico e divisível**
- **o serviço público deve ser efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte**

Assim, sem a presença destes requisitos, não é possível ao Poder Público instituir e cobrar taxas em razão da prestação de serviço público. Vejamos, então, cada um destes elementos.

i) prestação de serviço público

O legislador não definiu expressamente o que vem a ser a prestação de serviço público, ao contrário do que fez ao definir o poder de polícia. Hugo

³⁵ TRIBUTÁRIO — TAXA DE FISCALIZAÇÃO DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. 1. O STF já proclamou a constitucionalidade de taxas, anualmente renováveis, pelo exercício do poder de polícia, e se a base de cálculo não agredir o CTN. 2. Afastada a incidência do enunciado da Súmula 157/STJ. 3. Recurso especial improvido. (REsp 261571/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/04/2002, DJ 06/10/2003, p. 199)

³⁶ Recurso Extraordinário 1. Repercussão geral reconhecida. 2. Alegação de inconstitucionalidade da taxa de renovação de localização e de funcionamento do Município de Porto Velho. 3. Suposta violação ao artigo 145, inciso II, da Constituição, ao fundamento de não existir comprovação do efetivo exercício do poder de polícia. 4. O texto constitucional diferencia as taxas decorrentes do exercício do poder de polícia daquelas de utilização de serviços específicos e divisíveis, facultando apenas a estas a prestação potencial do serviço público. 5. A regularidade do exercício do poder de polícia é imprescindível para a cobrança da taxa de localização e fiscalização. 6. À luz da jurisprudência deste Supremo Tribunal Federal, a existência do órgão administrativo não é condição para o reconhecimento da constitucionalidade da cobrança da taxa de localização e fiscalização, mas constitui um dos elementos admitidos para se inferir o efetivo exercício do poder de polícia, exigido constitucionalmente. Precedentes. 7. O Tribunal de Justiça de Rondônia assentou que o Município de Porto Velho, que criou a taxa objeto do litígio, é dotado de aparato fiscal necessário ao exercício do poder de polícia. 8. Configurada a existência de instrumentos necessários e do efetivo exercício do poder de polícia. 9. É constitucional taxa de renovação de funcionamento e localização municipal, desde que efetivo o exercício do poder de polícia, demonstrado pela existência de órgão e estrutura competentes para o respectivo exercício, tal como verificado na espécie quanto ao Município de Porto Velho/RO 10. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (RE 588322, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 16/06/2010, REPERCUSSÃO GERAL — MÉRITO DJE-164 DIVULG 02-09-2010 PUBLIC 03-09-2010 EMENT VOL-02413-04 PP-00885 RIP v. 12, n. 63, 2010, p. 243-255 RT v. 99, n. 902, 2010, p. 149-157)

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TAXA DE LOCALIZAÇÃO E FUNCIONAMENTO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. EFETIVO EXERCÍCIO DE PODER DE POLÍCIA. AUSÊNCIA EVENTUAL DE FISCALIZAÇÃO PRESENCIAL. IRRELEVÂNCIA. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. 1. A incidência de taxa pelo exercício de poder de polícia pressupõe ao menos (1) competência para fiscalizar a ati-

de Brito Machado define serviço público como “toda e qualquer atividade prestacional realizada pelo Estado, ou por quem fizer suas vezes, para satisfazer, de modo concreto e de forma direta, necessidades coletivas”³⁷.

ii) Serviço público específico e divisível

Para a instituição de taxa de serviço público, não basta, porém, a simples prestação do serviço público por parte da administração pública. O serviço há que ser específico e divisível.

O CTN define, no art. 79, II, que os serviços serão específicos “quando possam ser destacados em unidades autônomas de intervenção, de unidade, ou de necessidades públicas”. O mesmo artigo, no inciso III, estabelece que os serviços serão considerados divisíveis “quando suscetíveis de utilização, separadamente, por parte de cada um dos seus usuários”. Serviço específico é aquele em que é possível individualizar o “fazer” do Estado, individualizar a ação do Estado em relação ao particular. Serviço divisível é aquele suscetível de ser utilizado separadamente por cada usuário. O destinatário do serviço é, portanto, perfeitamente identificável. Além disso, sua utilização é individual e mensurável. Exemplos de serviços públicos com estas características são: a prestação jurisdicional, remunerada pelas custas processuais; a coleta de lixo e esgoto, etc. Em todos estes casos, é possível a identificação do beneficiário, a utilização separada por cada um e a mensuração, ao menos em tese, do grau de utilização.

Assim, serviços gerais ou indivisíveis não podem ser remunerados por meio de taxa. Exemplo clássico é a “taxa de iluminação pública” que foi declarada inconstitucional pelo STF justamente por faltar-lhe os requisitos de especificidade e divisibilidade. Outros exemplos de serviços gerais e indivisíveis seriam a segurança pública, defesa do território nacional, limpeza pública. Ora, em todos estes serviços, não é possível identificar e isolar perfeitamente os destinatários, não é possível separá-los em partes específicas relativas a cada beneficiário, nem mensurar o grau de utilização por cada indivíduo. Qualquer pessoa que passar por uma rua, seja ela moradora da localidade ou não, estará se beneficiando da limpeza, iluminação e segurança pública.

iii) Serviço público efetivamente prestado ou posto à disposição do contribuinte

O último requisito, segundo o art. 145, II da CF/88 e o art. 77 do CTN é que o serviço público seja prestado ou posto à disposição do contribuinte. O art. 79 do CTN dispõe que:

vidade e (2) a existência de órgão ou aparato aptos a exercer a fiscalização. 2. O exercício do poder de polícia não é necessariamente presencial, pois pode ocorrer a partir de local remoto, com o auxílio de instrumentos e técnicas que permitam à administração examinar a conduta do agente fiscalizado (cf., por semelhança, o RE 416.601, rel. min. Carlos Velloso, Pleno, DJ de 30.09.2005). Matéria debatida no RE 588.332-RG (rel. min. Gilmar Mendes, Pleno, julgado em 16.06.2010. Cf. Informativo STF 591/STF). 3. Dizer que a incidência do tributo prescinde de “fiscalização porta a porta” (in loco) não implica reconhecer que o Estado pode permanecer inerte no seu dever de adequar a atividade pública e a privada às balizas estabelecidas pelo sistema jurídico. Pelo contrário, apenas reforça sua responsabilidade e a de seus agentes. 4. Peculiaridades do caso. Necessidade de abertura de instrução probatória. Súmula 279/STF. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 361009 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 31/08/2010, DJe-217 DIVULG 11-11-2010 PUBLIC 12-11-2010 EMENTVOL-02430-01 PP-00087)

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 434 e ss.



Art. 79. Os serviços públicos a que se refere o artigo 77 consideram-se:

I — utilizados pelo contribuinte:

- a) efetivamente, quando por ele usufruídos a qualquer título;
- b) potencialmente, quando, sendo de utilização compulsória, sejam postos à sua disposição mediante atividade administrativa em efetivo funcionamento;

Assim, o serviço será considerado prestado, quando utilizado efetivamente pelo contribuinte. Por outro lado, será considerado posto à disposição do contribuinte quando este poderá utilizá-lo potencialmente. Assim, a taxa em razão da prestação de serviço público poderá ser cobrada não somente quando o contribuinte usufruir do serviço público, mas também quando a ele é disponibilizado pela administração pública. Ou seja, o simples fato da administração manter um determinado serviço público específico e divisível em funcionamento, já enseja a possibilidade de cobrança de taxa, independentemente se o contribuinte irá utilizá-lo ou não. Exemplo é o caso de uma casa que não é habitada e, portanto, ninguém usufrui do sistema de coleta de lixo e esgoto posto em funcionamento pela administração pública. Mesmo assim, pelo simples fato do serviço estar à disposição, enseja a cobrança da taxa de coleta de lixo e esgoto.

Cabe ressaltar, porém, que em qualquer caso é indispensável a existência da prestação de serviço pelo Estado, ou seja, o serviço público deve estar efetivamente em funcionamento, pouco importando se é efetivamente utilizado ou não pelo contribuinte.

2.3) Taxas X Preço Público:

O STF consolidou o entendimento no sentido de que taxas e preços públicos se diferenciam pela compulsoriedade. A compulsoriedade das taxas não existe nos preços públicos, conforme súmula 545 do STF³⁸.

A taxa é receita pública derivada *ex lege*, ao passo que o preço público é receita pública originária, contratual.

Taxas, de regra, são cobradas por pessoas jurídicas de direito público, enquanto o preço público pode ser cobrado por pessoa jurídica de direito público e pessoa jurídica de direito privado

A taxa remunera serviço público essencial e indelegável e o preço público remunera serviço não essencial, delegável.

³⁸ Súmula 545 STF: PREÇOS DE SERVIÇOS PÚBLICOS E TAXAS NÃO SE CONFUNDEM, PORQUE ESTAS, DIFERENTEMENTE DAQUELES, SÃO COMPULSÓRIAS E TÊM SUA COBRANÇA CONDICIONADA À PRÉVIA AUTORIZAÇÃO ORÇAMENTÁRIA, EM RELAÇÃO À LEI QUE AS INSTITUIU. DJ de 10/12/1969, p. 5935; DJ de 11/12/1969, p. 5951; DJ de 12/12/1969, p. 5999.

3) CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A Contribuição de Melhoria é a terceira espécie de tributo. Este tributo está conceituado no artigo 81 do CTN:

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Dessa maneira, a contribuição de melhoria é um tributo, assim como as taxas, vinculado, ou seja, tem um fato gerador relacionado a uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte. O fato gerador da contribuição de melhoria é a realização de obra pública da qual decorra uma valorização imobiliária. Ou seja, a contribuição de melhoria poderá ser instituída e cobrada quando o poder público realizar uma obra que tenha por consequência uma valorização do imóvel do contribuinte. Trata-se de um tributo de competência comum, podendo ser instituído pelo ente que realizou a obra da qual decorreu a valorização imobiliária.

Neste sentido é o art. 1º do Decreto-lei nº 195 de 1967, que traz as normas gerais aplicáveis à Contribuição de Melhoria.

Assim, dois requisitos são necessários para a instituição e cobrança da contribuição de melhoria:

- a) **realização de obra pública**
- b) **valorização do imóvel do contribuinte**

No que diz respeito ao primeiro requisito — realização de obra pública — cumpre ressaltar que não é toda e qualquer obra realizada pelo poder público que poderá dar ensejo à instituição da contribuição de melhoria, mas somente aquelas relacionadas pelo art. 2º do Decreto-lei nº 195/67³⁹.

Hugo de Brito Machado ressalva que a relação das obras públicas feita pelo Decreto-lei nº 195/67 é taxativa, isto é, “uma obra que não tenha sido ali indicada não ensejara a cobrança dessa espécie tributária”⁴⁰.

Conforme visto acima, não basta a realização de obra pública, há que se verificar uma valorização do imóvel do qual o contribuinte é proprietário decorrente de tal obra. Assim, Hugo de Brito Machado afirma que “não é a realização da obra pública que gera a obrigação de pagar contribuição de melhoria. Essa obrigação só nasce se da obra pública decorrer valorização, isto é, se da obra pública decorrer aumento do valor do imóvel do contribuinte”⁴¹.

³⁹ Art 2º Será devida a Contribuição de Melhoria, no caso de valorização de imóveis de propriedade privada, em virtude de qualquer das seguintes obras públicas:

I — abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas;

II — construção e ampliação de parques, campos de desportos, pontes, túneis e viadutos;

III — construção ou ampliação de sistemas de trânsito rápido inclusive todas as obras e edificações necessárias ao funcionamento do sistema;

IV — serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;

V — proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;

VI — construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;

VII — construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;

VIII — aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2005, p.434 e ss.

⁴¹ Ibid, p. 434 e ss.

A contribuição de melhoria visa ressarcir os gastos incorridos pelo Estado para a realização da obra. De acordo com o art. 9º, Decreto-Lei 195/1967, o Estado não pode, previamente, levantar recursos para realizar a obra, ou seja, a contribuição de melhoria só pode ser cobrada depois de parte ou totalidade da obra. No que diz respeito aos requisitos para a cobrança, o art. 82 do CTN dispõe que a lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I — publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II — fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III — regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

Por fim, com relação ao cálculo da contribuição de melhoria, esta será realizada dividindo-se a parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição pelo número de imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização (CTN, art. 82, § 2º). O valor da contribuição a ser paga por cada contribuinte não poderá, porém, conforme o art. 81 do CTN, ultrapassar o acréscimo verificado do valor do imóvel, nem o total das contribuições poderá ser superior ao custo total da obra.

D) QUESTÕES

1) Município situado na região XYZ do Brasil realizou serviços e obras de rede de água potável e esgoto de certo bairro, durante o primeiro semestre de 2010, o que resultou na valorização de 100 (cem) imóveis da região. O custo total da obra correspondeu a R\$ 3.500.000,00 (três milhões e quinhentos mil reais). Com isso, o Município editou Decreto, em 02/09/2010, a fim de disciplinar a instituição e cobrança de contribuição de melhoria incidente sobre os imóveis alcançados pela valorização imobiliária em questão. A municipalidade, para efetuar a respectiva cobrança, considerou somente a diferença



entre o valor venal dos referidos imóveis antes da realização das obras e seu valor venal ao término das obras públicas, com base no cadastro do IPTU local. Em 10/10/2010, os contribuintes foram notificados, mediante recebimento de cobrança, para, no prazo máximo de 30 (trinta) dias, efetuarem o pagamento da referida exação fiscal.

Com base nesse cenário, responda aos itens a seguir, empregando os argumentos jurídicos apropriados e a fundamentação legal pertinente ao caso.

a) Discuta a correção da cobrança da exação, como realizada pela municipalidade, justificando com base na legislação e sua interpretação.

b) Analise o cálculo feito pela municipalidade para encontrar o valor devido pelos contribuintes, esclarecendo se é compatível com a legislação em vigor.

(Exame de ordem unificado 2010-3 — 2ª fase — FGV Projetos)

2) O município de Abaeté instituiu taxa de limpeza urbana, a ser exigida em conjunto com o IPTU, de todos os proprietários de imóveis situados nos limites territoriais do município, para fazer frente às despesas com a limpeza de logradouros públicos. Um dos proprietários de imóveis naquela localidade, Lino A., sentiu-se prejudicado com a cobrança, ao receber o boleto de pagamento do IPTU e da taxa de limpeza urbana com os valores de R\$ 1.650,00 e de R\$ 450,00, respectivamente. Em razão da cobrança da referida taxa, Lino A. resolveu procurar auxílio de profissional da advocacia, para livrar-se do encargo. Em face dessa situação hipotética, apresente os fundamentos jurídicos em defesa dos interesses de Lino A. (41º Exame de Ordem — 2ª Fase (2010-1/ CESPE-UNB).

3) A Corta Pinheiro Ltda., empresa madeireira regularmente estabelecida e em dia com suas obrigações fiscais, recebeu, há pouco, boleto para pagamento de duas taxas: a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental (TCFA), instituída por lei federal, que confere ao Ibama poderes para controlar e fiscalizar atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais, que deve ser paga trimestralmente, e a Taxa de Conservação das Vias e Logradouros Públicos (TCVLP) do município onde a Corta Pinheiro Ltda. está sediada, esta com exação anual. Após uma breve pesquisa, o departamento jurídico da empresa atesta que, no último ano, o Ibama, apesar de manter o órgão de controle em funcionamento, não procedeu a qualquer fiscalização da empresa e que o município efetivamente mantém órgão específico responsável pela conservação das vias e logradouros públicos.

Com base no caso acima, responda aos itens a seguir, empregando os argumentos jurídicos apropriados e a fundamentação legal pertinente ao caso.

a) Qual é a principal diferenciação entre a natureza jurídica da TCFA e a TCVLP e como ela influencia o caso em tela?

b) As taxas são devidas? (V Exame de Ordem Unificado — FGV Projetos)



E) LEITURA OBRIGATÓRIA

MARQUES, Márcio Severo. *Classificação Constitucional dos Tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000, P. 217-250.

AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*. 16ª ed. São Paulo, Saraiva, 2010, pp. 49-78.

F) BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1973.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Saraiva, 1972.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp.19-27.

COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Classificação dos Tributos*. In *Revista de Direito Tributário*. nº. 47. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32ª ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 300-304, 434-444 e 445-456.

AULA 03. ESPÉCIES TRIBUTÁRIAS: EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO E CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

A) EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Outra espécie tributária presente no sistema tributário nacional é o empréstimo compulsório. Esta espécie está prevista no art. 148 da 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 art. 150, III, “b”.

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

O CTN, em seu art. 15, também regula o empréstimo compulsório:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I — guerra externa, ou sua iminência;

II — calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III — conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Tendo em vista que o inciso III do art. 15 do CTN, ao contrário dos dois primeiros incisos, não guarda correspondência com o texto constitucional, muitos doutrinadores defendem que tal dispositivo não foi recepcionado pela CF/88.

Como o nome diz, o empréstimo compulsório é um ingresso temporário de recursos do contribuinte ao Estado e sua arrecadação obriga o Estado a restituir, posteriormente, os valores cobrados a este título.

Assim, da leitura do art. 148 da CF/88 e do art. 15 do CTN, podemos extrair os seguintes requisitos para a instituição do empréstimo compulsório:

a) competência exclusiva da União — somente a União tem competência outorgada pela Constituição para instituir o empréstimo compulsório;

b) o veículo legal para a instituição do empréstimo compulsório é a lei complementar — ou seja, ao contrário da maioria dos tributos, esta espécie não poderá ser prevista por lei ordinária;

c) sua instituição somente será possível *i)* para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência ou *ii)* no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional — tais situações são os fundamentos que autorizam a instituição do empréstimo compulsório. Cumpre observar que nem a CF/88, nem o CTN prevêem os possíveis fatos geradores deste tributo que poderá ser, portanto, vinculado ou não a uma atividade estatal específica e relativa ao contribuinte.

d) conforme o parágrafo único do art. 148 do CTN, a aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição, ou seja, a importância arrecadada a título de empréstimo compulsório deverá ser integralmente aplicada à causa que a fundamentou.

B) CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

Por fim, a última espécie tributária é representada pelas contribuições especiais, previstas no art. 149 da CF/88:

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

Alguns autores, mesmo após a promulgação da CF/88, não consideram as contribuições como uma espécie de tributo. A razão para fundamentar tal posição é que o art. 145 da CF/88 não elenca as contribuições como uma espécie de tributo. Além do mais, a previsão do art. 149 da CF/88 imporia às contribuições o mesmo regime jurídico dos tributos (assim, se fosse uma espécie de tributo, não haveria a necessidade de prescrever o mesmo regime jurídico).

A posição majoritária, no entanto, é no sentido de considerar as contribuições como uma espécie de tributo. Neste sentido, Paulo Ayres Barreto afirma que “as contribuições têm natureza tributária por se amoldarem ao conceito de tributo. Não é sua submissão ao regime tributário que lhe confere tal natureza. (...) é a sua natureza que define o regime jurídico ao qual deva ser submetida”⁴².

⁴² BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p.95.

Apesar da maioria da doutrina considerar as contribuições como uma espécie de tributo, subsiste ainda uma divergência, conforme visto no início do capítulo, sobre a questão de serem espécies autônomas ou subespécies das taxas e/ou impostos. Enquanto os que adotam a teoria bipartida ou tripartida não admitem as contribuições como uma espécie autônoma; os adeptos da teoria quinquipartida, a consideram como uma das cinco espécies de tributos, cujo traço distintivo das demais seria a obrigatoriedade da destinação do produto da arrecadação. Neste sentido, Paulo Ayres Barreto afirma que “As contribuições devem ser vistas como espécie tributária distinta dos impostos e taxas. Não se confundem com os impostos por terem i) fundamento constitucional distinto, a ser submetido a contraste constitucional (necessidade e adequação da atuação) e ii) destinação vinculada”⁴³.

O exercício da competência para a instituição das contribuições está vinculado à expressão “*como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas*”, prevista no artigo 149 da CF/88. Assim, “a necessidade geral de arrecadação não autoriza a instituição de contribuição”⁴⁴, tal como ocorre nos impostos. Segundo Paulo Ayres Barreto, “o pressuposto constitucional para sua exigência é a atuação do Estado (*lato sensu*) em área constitucionalmente demarcada”⁴⁵.

Ou seja,

Segundo o art. 149 da CF, a outorga de competência à União para instituição de contribuições subordina-se à efetiva atuação da União em determinada finalidade — recursos advindos de contribuições devem, obrigatoriamente, ser aplicados na finalidade que motivou a instituição do tributo, sempre como instrumento de atuação da União⁴⁶.

Assim, a contribuição especial, ao lado dos empréstimos compulsórios, é um tributo marcado por sua destinação, visto que seu respectivo ingresso é obrigatoriamente direcionado para o financiamento da atuação do Estado em determinado setor (social ou econômico), como, por exemplo, a seguridade social; a educação; a intervenção do estado no domínio econômico, os interesses das categorias profissionais etc.

E é justamente a finalidade para a qual será destinada a arrecadação que determinará a espécie de contribuição especial. Assim, pela leitura do art. 149 da CF/88, as contribuições podem ser divididas em: a) contribuições sociais, b) contribuições de intervenção no domínio econômico, mais conhecidas como CIDE e c) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Ressalta-se que a competência para a instituição destas contribuições é exclusiva da União.

O § 1º do art. 149, com a redação dada pela EC nº 41/03, porém, trouxe uma exceção à competência exclusiva da União para a instituição das contribuições sociais. Tal dispositivo dispõe que os Estados, Distrito Federal e os

⁴³ *Ibid.*, p. 72.

⁴⁴ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 71.

⁴⁵ *Ibid.*, p. 71.

⁴⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 156.



Municípios poderão instituir contribuição para o custeio do regime previdenciário de seus servidores, *in verbis*:

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 art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

Além destas três espécies de contribuições especiais, a EC n° 39/02 acrescentou uma quarta ao texto constitucional. Trata-se da Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP), de competência dos Municípios e do Distrito Federal:

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 art. 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.

Os parágrafos do art. 149 da CF, incluídos pela Emenda Constitucional n° 33, de 2001, trazem outras disposições relativas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. O inciso primeiro do parágrafo segundo, dispõe que estas contribuições *não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação* e o inciso II que *incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços*. Já o inciso terceiro, afirma que elas 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. Já o § 3º, equipara a pessoa natural destinatária das operações de importação a pessoa jurídica, na forma da lei e o § 4º dispõe que a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

No que diz respeito aos traços típicos comuns e presentes a todas as espécies de contribuição, Paulo Ayres Barreto enumera os seguintes:

- a) o vocábulo contribuição se refere “à parte a que esta sujeito o cidadão, para a formação de fundos necessários ao custeio de determinada(s) despesa(s) pública(s)”;
- b) a atividade estatal devesse voltar para o grupo de pessoas que devesse contribuir para a entidade, fundo ou despesa;
- c) deve haver uma vantagem ou benefício que vincule aquele que suporta o custo ou a despesa (contribuinte) em relação à atividade desenvolvida pelo Estado;

- d) há que haver uma correlação entre o custo da atividade estatal e o montante arrecadado a título de contribuição e
- e) o produto da arrecadação deve ser necessariamente aplicado na finalidade que deu causa à instituição da contribuição⁴⁷.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 138.284/CE⁴⁸, definiu alguns pontos cruciais à disciplina das contribuições, dentre os quais a natureza tributária da contribuição social, destacando-se, no voto do ministro relator, que o artigo 149 da Constituição Federal “instituiu três tipos de contribuições: a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais”.

Segundo este entendimento, portanto, as contribuições sociais se subdividem em (i) contribuições sociais da seguridade social e (ii) contribuições sociais gerais. As contribuições sociais da seguridade social, com previsão constitucional no art. 195 da CRFB/88 e artigo 74 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, são submetidas ao princípio da anterioridade nonagesimal (art. 195, § 6º, CF/88), podendo ser instituída mediante a edição de lei ordinária.

Vejam, a seguir, cada uma das espécies de contribuições especiais.

a) Contribuições sociais

As contribuições sociais são tributos de competência da União destinados a financiar a atividade estatal na área social. Segundo Barreto (2006, p. 105), tais contribuições podem ser subdivididas em i) contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social e ii) outras contribuições sociais.

As primeiras — destinadas ao financiamento da seguridade social — estão previstas no art. 195, da CF e “são destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social”⁴⁹.

O art. 195 da CF/88 assim dispõe:

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;

⁴⁷ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 124-125.

⁴⁸ STF, Pleno, RE nº138.284/CE, Rel. Min. Carlos Velloso, RTJ 143/313, k. 1/7/92

⁴⁹ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 105.



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.

Pela leitura do artigo 195 da CF/88, percebe-se que as contribuições sociais da seguridade social são as mais numerosas, dividindo-se nas seguintes subespécies:

(i) O inciso I do artigo 195 da Constituição da República (com redação dada pela Emenda Constitucional nº. 20, de 15/12/1998) prevê as contribuições do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente sobre:

(a) folha de salário e demais rendimentos do trabalho, mesmo sem vínculo empregatício, incluindo-se a contribuição previdenciária dos empregadores e autônomos, reguladas pela Lei nº. 8.212/91;

(b) a receita ou faturamento, incluindo-se a COFINS, instituída pela LC nº. 70/1991 e alterada pela Lei nº. 9.718/1998 e Lei nº. 10.833, de 29/12/2003, bem como o PIS, hoje regulado pela Lei nº. 9.715/1998, com as alterações da Lei nº. 10.637, de 30/12/2002;

(c) lucro, representada pela chamada CSLL — Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, criada pela Lei nº. 7.689/1988, administrada pela União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal.

(ii) Contribuições dos trabalhadores e demais segurados da previdência social, disciplinada pelo inciso II, do artigo 195 da CF/88 e pela Lei nº. 8.212/91;

(iii) Contribuições incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos, tratada pelo inciso III, do artigo 195 da CRFB/88 e regulada pela Lei nº. 8.212/91;

(iv) Contribuição do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, novidade trazida pela Emenda Constitucional nº. 42 de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou o inciso IV ao artigo 195 da CRFB/88;

(v) Contribuição do produtor, do parceiro, do meeiro e do arrendatário rurais e do pescador artesanal, bem como dos respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção, e fazendo jus aos benefícios nos termos da lei. (conforme redação dada pela EC nº. 20, de 15/12/1998);

O rol previsto na Constituição não é exaustivo, visto que, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 195, “a lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no artigo 154, I”. Ou seja, o parágrafo 4º do artigo 195 da Constituição da República atribui competência residual à União Federal para, mediante lei complementar, instituir novas contribuições destinadas à seguridade social, que não digam respeito às referidas no caput do seu artigo 195.

Já as contribuições sociais gerais destinam-se “ao financiamento das demais áreas de atuação da União no campo social”⁵⁰, tal como saúde, educação, cultura, habitação, etc., e não tem seus fatos geradores previstos pela Constituição. Exemplos de contribuição social geral são: o salário educação, previsto no art. 212, § 5º, da CRFB/88, as contribuições destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (SESC, SENAI, SENAC), conforme dispõe o artigo 240 da Constituição da República e a extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras) que teve como fundamento para sua criação o financiamento da saúde pública no país.

b) Contribuições de intervenção no domínio econômico

A segunda espécie de contribuição prevista pelo art. 149 da CF/88 é a contribuição de intervenção no domínio econômico. Paulo Ayres Barreto conceitua tais contribuições como “tributos que se caracterizam por haver uma ingerência da União sobre a atividade privada, na sua condição de produtora de riquezas”⁵¹. O mesmo autor continua, afirmando que “a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico haverá, assim, de ter como pressuposto uma situação de desequilíbrio de mercado, que não decorra de práticas ilícitas, em que a sua criação seja condição para que, no tempo, haja o regular funcionamento desse mercado”⁵².

Assim, as contribuições de intervenção no domínio econômico são tributos criados como uma forma de interferência da União sobre a atividade privada, devendo “ser adotada em caráter excepcional e se, somente se, houver um desequilíbrio de mercado, que possa ser superado com a formação de

⁵⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 105.

⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 105.

⁵² *Ibid*, p. 114.

um fundo que seja revertido em favor do próprio grupo alcançado pela contribuição interventiva”⁵³.

Tácio Lacerda Gama afirma que a atuação do Estado no domínio econômico apta a ensejar a instituição da Contribuição é somente aquela caracterizada como um incentivo à economia⁵⁴. Ou seja, atividades que ensejam uma contraprestação por meio de taxas ou preços públicos, tais como serviços públicos, fiscalização ou atuação via exploração direta da economia, não poderão ser fundamento para a instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico. Além disso, Tácio Lacerda Gama elenca os seguintes requisitos para a instituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico⁵⁵:

- **intervenção criada por lei;**
- **feita num setor específico da economia;**
- **sendo o produto da arrecadação totalmente destinado ao custeio da intervenção;**
- **União como sujeito interveniente;**
- **respeito aos princípios gerais da atividade econômica, previstos no art. 170 da CF/88**⁵⁶.

Como exemplo de uma contribuição de intervenção no domínio econômico, podemos citar a CIDE-combustíveis, cujo fato gerador encontra-se previsto no art. 177, §4º da CF/88:

§ 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 (...). O inciso II do mesmo artigo, dispõe sobre a destinação dos recursos obtidos:

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.

Nota-se que a CIDE-Combustíveis, instituída pela lei 10.336/2001, tem por fato gerador a “importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível” no mercado interno e os recursos arrecadados deverão ser necessariamente aplicados em subsídios, projetos e programas relacionados com a mesma atividade.

⁵³ Ibid, p. 118.

⁵⁴ GAMA, Tácio Lacerda. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 263.

⁵⁵ Ibid, p. 263.

⁵⁶ A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I – soberania nacional; II – propriedade privada; III – função social da propriedade; IV – livre concorrência; V – defesa do consumidor; VI – defesa do meio ambiente; VII – redução das desigualdades regionais e sociais; VIII – busca do pleno emprego; IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas, sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no país.

Outro exemplo é a CIDE-Remessas, instituída pela Lei 10.168/2000, com o propósito de estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica entre universidades. Esta CIDE é incidente sobre as remessas de valores a residentes no exterior por pagamento de serviços técnicos a uma alíquota de 10%. O contribuinte é, portanto, o importador de serviços tecnológicos do exterior e a base de cálculo é o valor da remessa.

Outro exemplo de contribuição de intervenção no domínio econômico é o Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante — AFRMM⁵⁷, criado com o objetivo de estimular a arrecadação de valores destinados à realização de obras de melhoramento nos portos e serviços de conservação na frota de marinha mercante nacional.

A Contribuição para o Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações — FUST (Lei 9.988/2000), a Contribuição para o Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico de Telecomunicações — FUNTTEL (Lei 10.952/2001), a Contribuição para o desenvolvimento da Indústria Cinematográfica — CONDECINE (Lei 10.454/2002) e a Contribuição para a Pesquisa e desenvolvimento do setor elétrico e para programas de eficiência energética final (Lei 10.438/2002) também são exemplos de Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.

c) Contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas são aquelas de competência da União, criadas com a finalidade de obter recursos para financiar as atividades de instituições representativas e fiscalizatórias de categorias profissionais ou econômicas. A União Federal poderá instituí-las mediante a edição de lei ordinária, observando-se o princípio da anterioridade, e serão devidas em razão do benefício do contribuinte que participa do grupo profissional em favor do qual se desenvolve a atividade indivisível do Estado.

As leis que instituem tais contribuições já elegem como sujeito ativo, ou seja, quem realizará a cobrança e arrecadação do tributo, as próprias instituições que se beneficiarão com o montante arrecadado para o financiamento de suas atividades de organização, regulamentação e fiscalização de certas categorias profissionais e econômicas. Trata-se, portanto, de um tributo com finalidade para-fiscal, ou seja, “o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas”⁵⁸.

São exemplos desta espécie de contribuição: a contribuição sindical, prevista pelo art. 8º, IV, b da CF/88 e as destinadas ao custeio das entidades

⁵⁷ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL Recurso Extraordinário nº 177137/RS – Rio Grande do Sul, julgado pelo Tribunal Pleno em 24 de maio de 1995, Relatoria do Min. Carlos Velloso.

⁵⁸ MACHADO, Hugo de Brito, Curso de Direito Tributário, São Paulo: Malheiros, 2005, p. 82.



de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas, tais como OAB, CREA, CRECI, CRM, etc.

d) Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública

Conforme já visto, a Emenda Constitucional n° 39/2002 inseriu o art. 149-A na CF/88 que outorga aos Municípios e ao Distrito Federal a competência para instituir a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Esta previsão instituída pela EC n° 39/02 decorre de diversas tentativas frustradas de instituição de taxas relativas ao serviço de iluminação pública que acabaram por ser declaradas inconstitucionais pelo STF⁵⁹, tendo em vista a falta dos requisitos de especificidade e divisibilidade para a instituição de taxas, conforme vimos acima.

Ocorre que, segundo Paulo Aires Barreto, o serviço de iluminação pública tem caráter geral, alcançando toda a coletividade e, nas contribuições, deve haver sempre um nexos causal entre a finalidade e um grupo social específico, que não se pode confundir com a coletividade. Por outras palavras, o autor fala que “nas contribuições, a identificação do grupo para o qual se volta a atividade estatal é fundamental. Esse grupo não pode se confundir com toda a coletividade. Se toda a coletividade é alcançada, o gasto é geral e (...) devem ser suportados pela arrecadação de impostos”⁶⁰.

Assim, tendo em vista o fato da iluminação pública ser um serviço que atinge toda a coletividade e não um grupo específico, tal atividade não poderia ser remunerada através de contribuição, já que um dos requisitos para a instituição desta, conforme vimos, é a existência de um grupo social definido.

C) QUESTÕES

1) A contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública pode (40º Exame de Ordem — 1ª Fase — 2009-3 /CESPE-UNB)

- (A) ser cobrada na fatura de consumo de energia elétrica.
- (B) ser instituída pelos estados e pelo DF.
- (C) ter alíquotas máximas e mínimas fixadas pelo Senado Federal.
- (D) ser cobrada no mesmo exercício financeiro em que seja publicada a lei que a instituir.

2) Caso a União pretenda fazer investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, (40º Exame de Ordem — 1ª Fase (2009-3 /CESPE-UNB)

⁵⁹ TRIBUTÁRIO. MUNICÍPIO DE NITERÓI. TAXA DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA. ARTS. 176 E 179 DA LEI MUNICIPAL N° 480, DE 24.11.83, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI N° 1.244, DE 20.12.93. Tributo de exação inviável, posto ter por fato gerador serviço inespecífico, não mensurável, indivisível e insuscetível de ser referido a determinado contribuinte, a ser custeado por meio do produto da arrecadação dos impostos gerais. Recurso não conhecido, com declaração de inconstitucionalidade dos dispositivos sob epígrafe, que instituíram a taxa no município. (RE 233332, Relator(a): Min. ILMAR GALVÃO, Tribunal Pleno, julgado em 10/03/1999, DJ 14-05-1999 PP-00024 EMENT VOL-01950-13 PP-02617)

⁶⁰ BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições – Regime Jurídico, Destinação e Controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 119.



(A) poderá ser instituído empréstimo compulsório, por meio de lei complementar federal, para ser cobrado no mesmo exercício em que seja publicada a lei que o institua.

(B) poderá ser instituído imposto extraordinário para vincular a sua arrecadação à despesa no referido investimento.

(C) poderá ser instituído empréstimo compulsório por meio de lei complementar, observado o princípio da anterioridade.

(D) não poderá ser instituído tributo, visto que se trata de despesa de investimento

3) Leia a reportagem abaixo e responda às questões a seguir:

Senado sepulta criação de novo imposto para a saúde

Folha de São Paulo, 08 de dezembro de 2011

Com aval do Planalto, governistas derrubam brecha que permitia novo tributo

**Texto aprovado segue agora para sanção de Dilma;
governo rejeita regra que o obrigava a gastar 10% com o setor**

MÁRCIO FALCÃO
DE BRASÍLIA

O Senado aprovou ontem projeto de lei que regulamenta os gastos obrigatórios do governo federal, dos Estados e dos municípios com o sistema público de saúde.

Na votação, os senadores retiraram a previsão para a criação de um novo imposto para financiar o setor.

O Planalto ainda mobilizou a base para garantir a manutenção do texto aprovado em setembro pelos deputados, que já haviam rejeitado a criação de uma regra obrigando a União a investir 10% de sua receita na saúde.

A regulamentação da chamada “emenda 29” estava em discussão há mais de dez anos no Congresso e segue agora para sanção da presidente Dilma Rousseff, que ratificar a decisão.

Por 65 votos contra 4, os senadores retiraram do texto a brecha para que no futuro pudesse ser criado o novo imposto, a CSS (Contribuição Social à Saúde).

A Câmara já tinha deixado a CSS sem a base de cálculo, na prática inviabilizando a cobrança do novo tributo.

Mas o texto como fora aprovado pelos deputados ainda permitiria que um projeto de lei complementar apresentado ao Congresso pudesse instituir a base de cálculo para o imposto.

Agora, com a mudança, a criação de um novo tributo teria que começar do zero.



INVESTIMENTO

Pelo texto aprovado ontem, permanece para a União a regra segundo a qual o governo deve aplicar na saúde o valor empenhado (reservado para gasto) no orçamento anterior, acrescido da variação nominal do PIB (Produto Interno Bruto).

Atualmente, o Executivo destina 7% do PIB.

Caso a vinculação dos 10% fosse aprovada, isso significaria acréscimo de R\$ 35 bilhões no orçamento da Saúde, que hoje é de R\$ 71,5 bi.

A proposta terá maior impacto nos cofres dos Estados. O percentual obrigatório que eles devem investir (12% da receita) não muda. Mas a partir de agora eles não poderão contabilizar como gastos de saúde despesas como o pagamento de aposentadorias e restaurantes populares para alcançar esse percentual.

A nova lei define quais ações podem ser contabilizadas como gastos em saúde e prevê punição para quem descumprir as novas regras.

Senadores que atuam no setor avaliam que para cumprir as novas regras os governadores e prefeitos vão desembolsar R\$ 3 bilhões/ano.

A principal mudança no texto é a que permite que os repasses do Fundeb (Fundo para Desenvolvimento da Educação) continuem na base de cálculo dos percentuais que os governadores precisam aplicar —o que representa hoje cerca de R\$ 7 bi.

Houve ainda uma promessa do governo para incluir no Orçamento de 2012 R\$ 3,4 bilhões em novas emendas parlamentares para reforçar o caixa da saúde.

Com ameaças de traições no PT e no PMDB, líderes governistas passaram o dia em negociações. Com o PR, teria sido discutida a composição de diretorias do Dnit. Segundo parlamentares, também ficou acertada liberação de emendas.

a) Em qual espécie se enquadraria o novo tributo, caso fosse criado? Qual o fundamento de validade constitucional para a criação deste novo tributo? De quem seria a competência para instituí-lo? Qual a materialidade possível?

b) Pode a União instituir outras contribuições além daquelas cuja materialidade está prevista no artigo 149 e 195 da CF/88? Pode a nova contribuição incidir sobre materialidades próprias dos impostos previstos na CF?

c) Caso as verbas arrecadadas a este título não fossem revertidas para financiar a saúde, o tributo seria devido? Por quê?

4) O estudo “Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal” realizado pelo IPEA — Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada — mostrou que “*As taxas de fiscalização, mensalidades e anuidades cobradas pelos conselhos de fiscalização das profissões liberais são o principal objeto da ação de execução fiscal (37,3%), seguido de impostos federais (27,1%), contribuições sociais federais (25,3%) e outras verbas destinadas à União, como multas, aforamentos, laudêmios e obrigações contratuais diversas (10,1%)*”⁶¹. Sobre estas taxas dos conselhos de fiscalização das profissões liberais, responda: qual a natureza jurídica destas exações? São elas tributos, de qual espécie? Qual a destinação do dinheiro arrecadado a tal título? Quem pode ser exigido a pagar tais exações? Por que tais instituições gozam desta prerrogativa? Fundamente as suas respostas.

D) LEITURA OBRIGATÓRIA

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições — Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006, p. 90-124.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de, CANADO, Vanessa Rahal, *Direito Tributário e Direito Financeiro: reconstruindo o conceito de tributo e resgatando o controle da destinação*. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas: do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 608-625.

E) BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

AMARO, Luciano, *Direito tributário brasileiro*. 16^a ed. São Paulo, Saraiva, 2010, pp 71-110.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18^a ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp.24-46.

GAMA, Tácio Lacerda. *Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

GRECO, Marco Aurélio — *Contribuições (uma figura “sui generis”)*. São Paulo: Dialética Editora, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32^a ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011, pp. 419-433.

⁶¹ Retirado de <http://www.ipea.gov.br> em 08 de dezembro de 2011.



AULA 04. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA E OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A) CONCEITO E FUNÇÃO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária, idealizada por Paulo de Barros Carvalho⁶², consiste nos elementos mínimos que podemos extrair da norma que regula determinado tributo para sabermos: *i*) qual fato dará ensejo à obrigação de pagar o tributo (fato gerador), bem como onde e quando ele deve ocorrer e *ii*) quais serão os termos da obrigação tributária, ou seja, de que forma o tributo será cobrado e pago. A regra-matriz de incidência tributária demonstra, portanto, como se dará a incidência da norma que regula determinado tributo, sobre fatos ocorridos concretamente.

Assim como toda norma que prevê uma regulação de conduta, a regra-matriz de incidência tributária é composta por duas partes:

- a) uma **hipótese**, na qual estará previsto um fato com conteúdo econômico (inserido em determinado espaço e tempo) e
- b) uma **conseqüência** caso o fato descrito na hipótese ocorrer no mundo real. Tendo em vista que tratamos de norma de incidência de tributo, esta conseqüência será a **obrigação tributária**, ou seja, o dever de pagar determinado tributo.

Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho⁶³, a regra jurídica tem a estrutura de um juízo hipotético condicional: enquanto a hipótese descreve um fato de possível ocorrência; a conseqüência prescreve uma relação jurídica em que a conduta vem regulada sob a forma de uma obrigação, uma proibição ou uma permissão.

Assim, a regra-matriz de incidência tributária tem por função definir a incidência do tributo, descrevendo fatos, estipulando os sujeitos da relação e os termos que determinam a dívida. Há somente uma regra-matriz para cada tributo.

B) CRITÉRIOS DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

A regra-matriz de incidência tributária apresenta critérios que definem a hipótese e o conseqüente. Enquanto a hipótese se divide nos critérios material, espacial e temporal; a conseqüência é composta pelos critérios pessoal e quantitativo. Estes, por sua vez, se subdividem em sujeito ativo e passivo (critério pessoal) e base de cálculo e alíquota (critério quantitativo). Tais cri-

⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

térios representam os elementos mínimos para identificarmos o fenômeno da incidência tributária: qual fato, onde e quando este deve ocorrer para dar nascimento à consequência — a obrigação de recolher determinado tributo. Por sua vez, os elementos da consequência trarão os elementos mínimos para se identificar os termos da obrigação tributária — quem irá cobrar e quem irá pagar, além do valor da obrigação — quanto que será pago a título de tributo.

1) Critérios da hipótese

Critério Material

No critério material da regra-matriz de incidência tributária encontraremos uma descrição de “um comportamento de pessoas, físicas ou jurídicas, condicionado por circunstâncias de espaço e tempo”⁶⁴. Ou seja, haverá a previsão de um fato, de um comportamento de pessoas (vender mercadorias, prestar serviços, auferir renda) que deverá ocorrer no mundo real para que surja a obrigação de pagar determinado tributo.

Cumprido ressaltar que o critério material sempre será formado por um **verbo** seguido de um **complemento** (dar, fazer, ser alguma coisa).

Assim, será no critério material que estará a resposta à pergunta: “qual fato que deverá ocorrer para que nasça a obrigação que tem por objeto o pagamento de tributo?”. No critério material é que estará o que a doutrina e a legislação comumente chamam de “fato gerador”.

O Código Tributário Nacional define fato gerador da obrigação principal e acessória em seus artigos 114 e 115, nos seguintes termos:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Da leitura do citado artigo, conclui-se que o CTN identifica fato gerador como a “situação definida em lei”, ou seja, o que o Código Tributário chama por fato gerador seria o fato descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária. Nas palavras de Luciano Amaro, fato gerador é a “(...) situação cuja ocorrência dá nascimento à obrigação de pagar tributo”⁶⁵.

Mas além de definir fato gerador como “situação definida em lei”, ou seja, o fato hipoteticamente descrito na regra-matriz de incidência tributária de determinado tributo, o CTN ao mesmo tempo chama de “fato gerador” a ocorrência concreta do fato previsto na norma no mundo real.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.267.

⁶⁵ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 282

Ou seja, o CTN chama de fato gerador tanto a previsão do fato na lei como a sua ocorrência na vida real. Por exemplo, seria fato gerador do ICMS tanto o fato descrito na respectiva lei como apto a desencadear a obrigação de pagar tributo — a previsão de circular mercadoria — quanto a efetiva circulação de mercadoria feita por um comerciante no mundo real. Assim, pode-se dizer que “um dos fatos geradores do ICMS, segundo a lei, é circular mercadoria” como igualmente pode-se dizer, ao ocorrer tal acontecimento no mundo real — alguém circulou mercadorias — que “houve a ocorrência do fato gerador do ICMS”.

Esta duplicidade de sentido do termo “fato gerador” feita pelo CTN foi alvo de muitas críticas pela doutrina, que sugere a eleição de termos distintos para os dois eventos. Assim, Geraldo Ataliba⁶⁶ denomina “hipótese de incidência” ao conceito legal, à previsão hipotética de um fato por lei e chama de “fato imponible” o fato concretamente ocorrido, ou seja, o acontecimento do fato descrito em lei na vida real. Já Paulo de Barros Carvalho, nomina os dois eventos de “hipótese tributária” e “fato jurídico tributário”⁶⁷.

Apesar das críticas à fórmula empregada pelo legislador, Luciano Amaro não vê “inconveniente sério no emprego ambivalente da expressão “fato gerador” (para designar tanto a descrição legal hipotética quanto o acontecimento concreto que lhe corresponda)”⁶⁸. Assim, ao se deparar com o termo “fato gerador” no código tributário nacional e na doutrina, o leitor há que ter em mente que esta expressão pode ter dois significados diversos — tanto a previsão hipotética da ocorrência de um fato pela lei, quanto a ocorrência concreta deste fato no mundo fenomênico.

Em função de o CTN ter classificado a obrigação tributária em principal e acessória, conforme veremos a seguir, tem-se, por consequência, duas espécies de fato gerador: o da obrigação tributária principal e o da obrigação acessória.

Fato gerador da obrigação principal: é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (art.114 do CTN). Deve-se observar que a doutrina e as leis tributárias, quando tratam do fato gerador da obrigação principal, referem-se ao fato gerador do tributo. Quando o objeto a ser tratado é o ilícito tributário, não é feita qualquer menção ao termo fato gerador, mas à infração tributária.

Fato gerador da obrigação acessória: “é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (art.115 do CTN). O conceito é determinado por exclusão, pois é toda a hipótese que faça surgir uma obrigação cujo objeto não seja uma prestação pecuniária, como é o caso do dever de emitir nota fiscal.

⁶⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 55.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.258.

⁶⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, Saraiva, 2010, p. 288.

Critério Espacial

A simples descrição de um fato no critério material não é suficiente para fazermos uma completa determinação da hipótese de incidência tributária. Necessário se faz localizar este fato no espaço e no tempo.

Por exemplo, se uma determinada pessoa for proprietária de imóvel no Município de São Paulo, por certo não estará obrigada a pagar o IPTU do Município de Florianópolis. Da mesma maneira, se um comerciante vendeu mercadoria no Estado do Amapá, igualmente não deverá recolher o ICMS do Estado de Santa Catarina. Assim, imprescindível definir **o local em que deve ocorrer o fato descrito no critério material** para dar azo ao nascimento da obrigação de pagar o tributo. Esta é a função do segundo critério da regra-matriz de incidência tributária: **o critério espacial**.

O critério espacial se caracteriza, portanto, como o local onde o fato descrito no critério material deve ocorrer para dar nascimento à obrigação tributária. Este critério não pode ser confundido com o local do pagamento. Entende-se por local do pagamento aquele definido pela legislação tributária como sendo adequado para a resolução do vínculo tributário. Ou seja, o local do pagamento exterioriza o espaço de exaurimento do crédito tributário, uma vez que a hipótese de incidência prevista em lei já ocorreu.

Critério Temporal

Assim como é preciso localizar o fato descrito no critério material no espaço, igualmente imprescindível é localizá-lo no tempo. Assim, se uma determinada pessoa foi proprietária de imóvel há dez anos, mas já não o é, não poderá ser cobrada a pagar o IPTU relativo ao presente ano.

O critério temporal é, portanto, **quando**, o momento em que se reputa ocorrido o fato descrito no critério material e, por conseqüência, o momento em que nasce a obrigação tributária prevista no conseqüente.

Sobre este critério, Paulo de Barros Carvalho leciona que ele nos oferece os elementos para saber “em que preciso instante acontece o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra devedor e credor, em função de um objeto — o pagamento de certa prestação pecuniária”⁶⁹.

O art. 116 do CTN dispõe sobre regras de quando deve se considerar ocorrido o fato gerador. Segundo o artigo em comento, 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;

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p.274.

II — tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

O artigo 116 do CTN diferencia em seus incisos o fato gerador representado por uma situação de fato (ex. prestar serviço, circular mercadorias) — em que basta a ocorrência de determinado fato para nascer a respectiva obrigação tributária; daquele consubstanciado em uma situação ou negócio jurídico (ex. propriedade de bem imóvel — representado pela escritura pública), em que o fato gerador é representado não por um fato concreto, mas por uma situação regulada pelo direito. Na primeira hipótese, portanto, se reputará ocorrido o fato gerador quando se verificarem as circunstâncias materiais necessárias à produção de efeitos que lhe são próprios, enquanto que no segundo caso, o fato gerador ocorrerá no momento em que a situação jurídica ao qual depende estiver definitivamente constituída.

Em caráter supletivo ao inc. II, do art. 116, o art. 117⁷⁰ trata dos negócios jurídicos condicionais, que são aqueles cujo efeito do ato jurídico está subordinado a evento futuro e incerto. O inc. I estabelece que, sendo suspensiva a condição, o fato gerador considera-se ocorrido desde o momento de seu implemento. Vale lembrar que a condição suspensiva ocorre quando se protela a eficácia do ato até a realização de acontecimento futuro e incerto. Enquanto não ocorrer o evento, não haverá efeito na esfera tributária.

Já o inc. II do mesmo artigo estabelece que “sendo resolutória a condição, o fato gerador se considera ocorrido desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio”. A cláusula resolutiva tem por fim a extinção do direito criado pelo ato, depois de acontecimento futuro e incerto.

O critério temporal é importante para a identificação de qual será a lei que vai reger determinado fato, ou seja, é importante para solucionar os conflitos de lei no tempo, principalmente com relação ao princípio da anterioridade tributária.

A doutrina costuma dividir este critério em três tipos: a) fato gerador instantâneo (v.g. ITBI); b) fato gerador periódico ou complexivo (v.g. IR); e c) fato gerador continuado (v.g. IPTU, IPVA). O primeiro — *fato gerador instantâneo* — significa um único fato ocorrido em certo momento do tempo e nele se esgota totalmente (v.g. a importação de um certo bem — no II, a transmissão de um imóvel — no ITBI). Para cada fato gerador que se realiza, surge uma obrigação de pagar tributo.

O segundo — *fato gerador periódico ou complexivo* — abrange diversos fatos isolados que ocorrem em determinado espaço de tempo. Estes fatos, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. O fato gerador será a soma de todos os fatos que ocorreram em um determinado período de tempo. O IR (Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza) seria um exemplo de fato gerador periódico, pois inclui a soma de vários fatos que

⁷⁰ Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I — sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II — sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

ocorreram em um determinado período durante o qual o contribuinte auferiu renda, aptos a gerar o pagamento do imposto.

Por fim, denomina-se *fato gerador continuado* aquele que ocorre quando a situação do contribuinte se mantém no tempo, mas a incidência do imposto se dá em um determinado tempo previsto em lei. Nessa modalidade, é indiferente se as características da situação foram se alterando ao longo do tempo, porque o que importa são as características presentes no dia que se considera o fato ocorrido. É espécie de fato gerador relacionado a situações que tendem a permanecer no tempo, como acontece com a propriedade de um imóvel ou de um automóvel, por mais que a mesma seja transferida a terceiros.

2) Critérios do conseqüente

O conseqüente da regra-matriz de incidência tributária descreverá os termos da obrigação tributária que nascerá, caso ocorrido o fato descrito na sua hipótese. Ou seja, é no conseqüente que encontraremos a previsão de uma relação jurídica que se instala automaticamente quando o fato se concretiza.

O conseqüente da regra-matriz é composto de critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce — « quem cobra, quem deve pagar e de que forma ». Assim, para identificar estes elementos, os critérios do conseqüente são o pessoal (sujeito ativo e passivo) — que nos dirá quem é o credor e quem é o devedor da obrigação tributária — e o quantitativo — que nos informará, através da conjugação da base de cálculo e alíquota, o valor a ser pago pelo devedor (sujeito passivo) ao credor (sujeito ativo).

Critério Pessoal

Conforme explicado acima, é no critério pessoal que se identificará quem são os sujeitos da relação jurídica tributária. Ou seja, é nele que se aponta o sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, o credor e devedor do tributo. Estes sujeitos do vínculo são pessoas interligadas entre si pela prestação.

A) SUJEITO ATIVO

O sujeito ativo é o titular de direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária. Ele será o credor da relação jurídica tributária, a quem deverá ser pago e quem poderá exigir o pagamento do tributo.

O CTN define no art. 119 o sujeito ativo nos seguintes termos:



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

Apesar da dicção do CTN ser clara ao dizer que o sujeito ativo será pessoa jurídica de direito público, o certo é que pode ser pessoa jurídica pública ou privada. Pessoas jurídicas públicas são as pessoas políticas de direito interno, dotadas de poder legislativo e habilitadas a editar normas. São elas a União, Estados, Municípios e Distrito Federal. O sujeito ativo também poderá ser pessoa jurídica privada que, no entanto, não são titulares de competência tributária. Exemplos de pessoas jurídicas de direito privado que poderão ser sujeitos ativos de relação jurídica tributária são as entidades paraestatais, com funções de finalidade pública, no caso das contribuições instituídas e pagas a seu favor.

B) SUJEITO PASSIVO

O sujeito passivo da obrigação tributária será a pessoa, física ou jurídica, pública ou privada, de quem se exige o cumprimento da prestação do tributo ou dos deveres instrumentais.

O art. 121 do CTN explicita que:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

O parágrafo único do art. 121 do CTN nos informa ainda que poderão ser sujeitos passivos da relação jurídica tributária o contribuinte e o responsável:

Art. 121. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I — contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II — responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Assim, a sujeição passiva poderá ser direta, quando for representada pelo contribuinte, entendido como aquele que tem relação pessoal e direta com a situação descrita pela norma. Geralmente o contribuinte será aquele que realiza o fato descrito pelo critério material da regra-matriz. A sujeição passiva poderá, no entanto, ser indireta, quando for encampada pela figura de responsável, aquele cuja obrigação decorre de disposição expressa de lei.

Importante diferenciar a sujeição passiva da capacidade tributária passiva. A capacidade tributária passiva é a habilitação que uma pessoa para ocupar

o papel de sujeito passivo de relações jurídicas de natureza tributária. O art. 126 do CTN ressalta que a capacidade tributária passiva independe de capacidade civil de pessoas naturais, privações ou limitações de atividades civis e constituição regular da pessoa jurídica, *in verbis*

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I — da capacidade civil das pessoas naturais;

II — de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III — de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Assim, o Direito Tributário dá validade a atos praticados por pessoas com incapacidade relativa ou absoluta e a entes sem personalidade jurídica. No entanto, a capacidade para realização do fato descrito na regra-matriz (capacidade tributária passiva) não significa que a pessoa terá aptidão para integrar a obrigação tributária (sujeito passivo), pois só pessoas com personalidade jurídica podem figurar nesta posição.

Por fim, importante trazeremos a disposição contida no art. 123 do CTN que estipula que convenções particulares que modificam a sujeição passiva para o pagamento do tributo não têm validade contra a Fazenda Pública:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Critério Quantitativo

Será pelo critério quantitativo que se determinará o valor a ser pago a título de tributo. Este critério prescreve, portanto, os termos do objeto da prestação, através da conjugação de dois elementos — base de cálculo e alíquota — para definir a quantia a ser paga pelo sujeito passivo a título de tributo.

Assim, a função do critério quantitativo é estabelecer a exata quantia devida a título de tributo. Ele definirá qual o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar. Este valor é, regra geral, estabelecido pela conjugação de dois elementos: **base de cálculo e alíquota**. Ressalta-se, porém, que nos tributos fixos, como no caso de algumas taxas, não há a presença destes dois elementos, haja vista que os valores são definitivos e invariáveis.

A) BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo é o elemento do critério quantitativo que se destina a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no critério material da regra-matriz. Ao se combinar com a alíquota, a base de cálculo determina o valor do tributo.

Paulo de Barros Carvalho⁷¹ ensina que a base de cálculo cumpre três funções distintas:

- i) Medir as proporções reais do fato**
- ii) Determinar a dívida**
- iii) Confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material do antecedente da norma**

Vejamos cada uma delas:

i) Medir as proporções reais do fato

A Constituição Federal, ao escolher as materialidades dos tributos cuja competência reparte entre os entes políticos, se reporta a eventos ou bens que possuam expressão econômica. Ou seja, em atenção ao princípio da capacidade contributiva, a tributação somente pode recair sobre fatos que expressem sinais de riqueza.

Dessa forma, ao regularem determinado tributo, os entes políticos devem estabelecer na norma uma fórmula numérica para estipular o valor econômico do dever jurídico. Assim, cabe ao legislador escolher uma forma de atribuir um valor ao fato para servir de suporte ao cálculo do tributo.

Uma das funções da base de cálculo, portanto, é demonstrar o valor econômico do acontecimento, do fato descrito no critério material. Exemplos de mensuração econômica de fatos são: valor da operação, valor venal, valor de mercado, peso, altura, largura. Regra geral essa valoração será quase sempre um valor em dinheiro

ii) Compor a determinação da dívida

Além de ser um fator mensurável do fato gerador, a grandeza escolhida para fins de base de cálculo também terá por função ser elemento do cálculo do *quantum* da prestação tributária. Assim, será também a base de cálculo um mero fator integrante de uma operação de multiplicação, para o fim de definir o valor a ser pago a título de tributo, da seguinte forma:

Valor do tributo = Base de cálculo X Alíquota

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

iii) Confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da regra-matriz de incidência tributária

Segundo Paulo de Barros Carvalho⁷², ao se comparar a medida estipulada como base de cálculo com o critério material da norma, a base de cálculo deve mensurar adequadamente a materialidade do evento. A base de cálculo deve, regra geral, **confirmar** a materialidade descrita na hipótese da regra-matriz. Ou seja, deve a base de cálculo expressar uma característica do fato previsto no critério material. No entanto, poderá ocorrer que numa comparação entre a base de cálculo e critério material, tais critérios não encontrem equivalência. Neste caso, a base de cálculo **infirmará** o critério material, ou seja, a grandeza escolhida para quantificar o fato, não corresponde a uma característica do mesmo. Diante desta situação, deverá prevalecer a base de cálculo para fins de se estipular o fato sobre o qual recairá o tributo. Assim, por exemplo, se uma determinada taxa para coleta de lixo tiver como base de cálculo o valor da mercadoria, temos uma situação em que a base de cálculo eleita em nada tem a ver com a materialidade prevista pela lei. Portanto, este tributo será considerado um “ICMS” disfarçado em taxa, sendo, portanto, ilegal, pois valerá a base de cálculo eleita. Por fim, em caso de obscuridade do fato previsto no critério material, a base de cálculo servirá para **afirmá-lo**, ou seja,

B) ALÍQUOTA

A alíquota é o elemento que, congregada à base de cálculo, estabelece o *quantum* a ser pago a título de tributo. A alíquota pode corresponder a uma percentagem ou ser estabelecida em termos monetários.

Assim, a alíquota pode assumir duas feições:

- i)* Específica: um valor monetário fixo ou variável, em função de escalas progressivas de base de cálculo (ex: 1 real por metro — o metro será a base de cálculo e o valor será a alíquota). É utilizada quando o legislador define a base de cálculo por outro critério diferente da pecúnia.
- ii)* *Ad valorem*: uma fração, que corresponda a um percentual ou não da base de cálculo. Neste caso poderá ser proporcional invariável, progressiva ou regressiva. Exemplo de proporcional invariável é uma alíquota de determinado Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU) que será sempre na percentagem de 2% independentemente do valor do imóvel. Exemplo de alíquotas progressivas é a tabela do Imposto de Renda Pessoa Física, em que há variações de alíquota para variações da base de cálculo (renda) (quanto maior a renda, maior a alíquota). Já alíquotas regressivas terão o efeito oposto —

⁷² CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

quanto maior a base de cálculo, menor será a alíquota correspondente.

Deve-se observar que a alíquota não existe no tributo fixo, pois este é uma unidade monetária invariável em função de uma realidade fática estática. O tributo fixo é comum nas taxas cobradas em razão do exercício do poder de polícia, nas quais, em função de um ato invariável do Estado, estabelece-se um quantum fixo.

Para terminar, exemplifiquemos a forma como se dá a conjugação da base de cálculo com a alíquota para fins de cálculo do tributo devido. Trata-se de mera operação de multiplicação da base de cálculo pela alíquota, se representada em percentagem. Vejamos alguns exemplos:

— A lei do IPTU de determinado Município estabelece que a base de cálculo será o valor venal do imóvel e a alíquota será de 4%. Logo, se um determinado imóvel tem seu valor venal correspondente a R\$ 100.000,00, o imposto a pagar será o valor do imóvel multiplicado pela alíquota de 4%, ou seja, $R\$ 100.000,00 \times 4\% = R\$ 2.000,00$.

— A lei do Imposto de Renda estipula que para uma renda anual de R\$ 20.000,00 aplica-se uma alíquota de 7,5%. Assim, o imposto de renda a ser pago será o valor de $R\$ 20.000,00 \times 7,5\%$, ou seja, R\$1.500,00.

— A lei do ICMS estipula uma alíquota de 17% sobre o valor de venda da mercadoria. Assim, se uma mercadoria foi vendida pelo valor de R\$100,00, o valor a ser recolhido a título de ICMS será de R\$17,00.

ESQUEMA DA REGRA-MATRIZ DE INCIDENCIA TRIBUTARIA



C) OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Após termos visto o que é a regra-matriz de incidência tributária, passaremos agora a análise do vínculo jurídico que nasce a partir da ocorrência do fato descrito na hipótese da regra-matriz, ou seja, a relação jurídica que se instaura com o acontecimento do fato descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária — fato impositivo ou fato jurídico tributário. Tal relação jurídica nada mais é que a concretização do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária, formada pelos critérios pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota). Ou seja, a regra-matriz de incidência tributária extraída da lei que institui e regula determinado tributo já prevê hipoteticamente a conseqüência da realização concreta do fato descrito em sua hipótese — o dever do sujeito passivo realizar uma prestação ao sujeito ativo. Assim, uma vez ocorrida o fato descrito na hipótese da regra-matriz (fato gerador, fato impositivo ou fato jurídico tributário), nasce a relação jurídica prevista no conseqüente — a obrigação tributária.

Assim como toda a obrigação jurídica, a obrigação tributária também é uma relação jurídica entre devedor e credor que tem por objeto uma prestação. O que difere a obrigação tributária das demais é que esta tem por objeto uma prestação de **natureza tributária**, que pode assumir a forma de um dar, no caso de obrigação de pagar tributo ou penalidade pecuniária, ou de fazer ou não fazer alguma coisa, no caso da obrigação de cumprimento de deveres instrumentais à cobrança do tributo.

O art. 113 do CTN divide a **obrigação tributária em principal e acessória**. Segundo o § 1º deste artigo, a **obrigação principal** surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, equiparou o CTN à obrigação principal tanto aquela que tenha por objeto o pagamento de valores relativos a determinado tributo, quanto a que tem por objeto o pagamento de uma penalidade pecuniária. O requisito escolhido pelo código para classificar, portanto, as obrigações tributárias em principal é o **caráter pecuniário** ou não da exação. Assim, sempre que a cobrança envolva a **prestação de dinheiro**, será ela considerada obrigação principal, mesmo que não diga somente respeito à exigibilidade do tributo em si. Ou seja, serão consideradas obrigações principais tanto uma prestação cobrada do sujeito passivo que se refira à cobrança de tributo, quanto outra que diga respeito à cobrança de penalidade pecuniária (multas) pelo descumprimento de obrigações tributárias.

Já o § 2º do art. 113 do CTN define a obrigação acessória como aquela que decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. Assim, diferentemente da obrigação classificada como principal, a



obrigação acessória, também chamada por parte da doutrina como deveres instrumentais, tem por objeto uma **prestação não-pecuniária**, ou seja, um **fazer ou não fazer** alguma coisa. Como exemplos de obrigações acessórias temos a) prestar declarações, b) emitir notas fiscais, c) escriturar livros contábeis e fiscais, d) guardar documentos, etc.

Por fim, acrescenta ainda o § 3º do artigo 113 do CTN que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Ou seja, se acaso uma obrigação acessória não for observada, o seu descumprimento enseja a aplicação de uma penalidade pecuniária, normalmente representada por uma multa. Esta multa, por ter caráter pecuniário — é representada por uma quantia em dinheiro — torna-se uma obrigação principal, já que, conforme vimos, toda a obrigação tributária de cunho patrimonial é classificada como principal, segundo o § 1º do art. 113 do CTN.

D) QUESTÕES

1) Construa a Regra-Matriz de Incidência Tributária do IPTU do Município do Rio de Janeiro, conforme abaixo:

LEI Nº 691 DE 24 DE DEZEMBRO DE 1984

TÍTULO IV Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

Art. 52 — O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse do bem imóvel, por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Parágrafo único — Considera-se ocorrido o fato gerador no primeiro dia do exercício a que corresponder o imposto.

(...)

Art. 62 — Contribuinte do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

Parágrafo único — São também contribuintes os promitentes-compradores imitidos na posse, os posseiros, ocupantes ou comodatários de imóveis pertencentes à União, aos Estados, aos Municípios, ou a quaisquer outras pessoas isentas do imposto ou a ele imunes.

Art. 63 — A base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial é o valor venal da unidade imobiliária, assim entendido o valor que esta alcançaria para compra e venda à vista, segundo as condições do mercado.



§ 1º — Para efeito de cálculo do valor venal, considera-se unidade imobiliária a edificação mais a

área ou fração ideal do terreno a ela vinculada.

(...)

Art. 66 — A base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana é o valor venal do imóvel não edificado, assim entendido o valor que este alcançaria para compra e venda à vista, segundo as condições do mercado.

Art. 67 — O imposto será calculado aplicando-se sobre a base de cálculo as alíquotas seguintes:

Alíquota (%)	
I — Imóveis Edificados	
1 — Unidades Residenciais	1,20
2 — Unidades Não Residenciais	2,80
II — Imóveis Não Edificados	3,50

2) De acordo com a Lei 0000/00, que institui o “tributo X”, responda às questões a seguir:

Lei Federal 0000/00

Art. 1º Fica instituído o tributo “X” incidente sobre a comercialização de combustíveis líquidos derivados de petróleo.

§ 1º O produto da arrecadação do tributo “X” será destinado ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás e de programas de infra-estrutura de transportes.

Art. 2º O contribuinte do tributo “X” é o comerciante de combustíveis líquidos derivados de petróleo.

Art. 3º A base de cálculo do tributo “X” é a unidade de medida adotada nesta lei para os produtos de que trata o art. 2º.

Art. 4º O tributo “X” terá na as seguintes alíquotas específicas:

I — gasolina, R\$ 860,00 por m³;

II — diesel, R\$ 390,00 por m³;

III — querosene de aviação, R\$ 92,10 por m³;

Art. 5º O tributo “X” deverá ser recolhido até o último dia do mês subsequente ao da comercialização do combustível.



- a) Qual a espécie tributária na qual se enquadra o tributo “X”? Justifique
- b) O que acontecerá se o dinheiro arrecadado relativo ao tributo “X” não for efetivamente aplicado na destinação prevista no § 1º do art. 1º da Lei 0000/00?
- c) Construa a regra-matriz do tributo “X”, relativa ao comércio de gasolina.

3) Um fiscal federal, em processo de auditoria, verificou que uma empresa estava em dívida para com o fisco em relação ao imposto de renda. Ao autuar a empresa para pagamento do imposto, o fiscal impôs-lhe, ainda, uma multa por atraso no pagamento e outra, por não ter entregue a declaração anual de rendimentos da pessoa jurídica. Nessa situação hipotética, (41º Exame de Ordem — 1ª fase 2010-01/ Cespe-UNB)

(A) a obrigação de pagar o imposto de renda e a de pagar a multa por atraso na entrega da declaração são consideradas principais; a de pagar a multa de mora, não.

(B) todas as obrigações são consideradas principais.

(C) a obrigação de pagar o imposto de renda é considerada principal; a de pagar as multas, não.

(D) a obrigação de pagar o imposto de renda e a de pagar a multa de mora são consideradas principais; a de pagar a multa por atraso na entrega da declaração, não.

4) A obrigação tributária principal tem por objeto (V Exame de Ordem Unificado — 2011-02/ FGV Projetos)

(A) a escrituração de livros contábeis.

(B) o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária

(C) a prestação de informações tributárias perante a autoridade fiscal competente.

(D) a inscrição da pessoa jurídica junto ao Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica — CNPJ.

E) LEITURA OBRIGATÓRIA:

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pp.255-279, pp.295-315 e 338-341.



F) BIBLIOGRAFIA SUGERIDA

AMARO, Luciano, Direito tributário brasileiro. 12^a ed. São Paulo, Saraiva, 2010. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 2^a edição. São Paulo: Saraiva, 1972.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 21^a ed. rev. atual. e amp. São Paulo: Malheiros, 2011.



AULA 5. IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE: IPTU — IMPOSTO PREDIAL TERRITORIAL URBANO

ESTUDO DE CASO

A Lei Municipal nº 5.641/89 de Belo Horizonte estipulou as alíquotas do IPTU de forma progressiva de acordo com o valor e local do imóvel. Inconformado, um contribuinte ajuizou uma ação sustentando a inconstitucionalidade da cobrança do tributo referente aos anos de 1998 e 1999, tendo em vista a redação original dos artigos 156 e 182 da Constituição Federal. A decisão do STF foi no seguinte sentido:

EMENTA: — IPTU. Progressividade. — No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. — Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). — A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. — Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (RE 153771, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 20/11/1996, DJ 05-09-1997 PP-41892 EMENT VOL-01881-03 PP-00496 RTJ VOL-00162-02 PP-00726)

Você concorda com o entendimento do STF de que a progressividade com base na capacidade contributiva somente é aplicável a impostos pessoais? Haveria alguma alteração no entendimento caso a legislação tivesse sido editada nos idos de 2004?

1) CRITÉRIO MATERIAL

O IPTU, tributo de competência dos Municípios, está previsto pela CF/88 no seu art. 156, I:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I — propriedade predial e territorial urbana;

A regra-matriz do IPTU tem por critério material “ser proprietário, ter o domínio útil ou ser possuidor de bem imóvel”, conforme artigo 32 do CTN:

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Para bem definirmos tal critério, é preciso se fazer uma incursão em alguns conceitos típicos de direito civil. O primeiro deles é o conceito de propriedade. O art. 1.228 do Código Civil dispõe que

Art. 1.228. O proprietário tem a faculdade de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha.

Já o domínio útil é o direito de utilização, fruição e disposição, inclusive o de alienação, decorrente do regime de enfiteuse. O regime de enfiteuse configura-se um direito real sobre coisa alheia, na qual o proprietário atribui a outrem o domínio útil do imóvel, mediante recebimento de pensão, foro, laudêmio. Apesar deste instituto não estar mais previsto no Novo Código Civil, as enfiteuses estabelecidas anteriormente a esta norma permanecem vigentes.

Por fim, cumpre conceituarmos o conceito de posse. A posse está prevista no art. 1196 do CC nos seguintes termos: “*considera-se possuidor todo aquele que tem de fato o exercício, pleno ou não, de algum dos poderes inerentes à propriedade*”.

Há que sublinhar, no entanto, que somente a posse *ad usucapionem*, ou seja, aquela que tem o ânimo de ser proprietário, é que pode ser configurada como critério material do IPTU.

Ainda sobre o critério material, o bem a que se refere a propriedade, domínio útil e posse deve ser um bem imóvel, de acordo com art. 79 do CC: “*São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente*”.

Ou seja, o IPTU recai somente sobre aqueles bens incorporados de forma permanente ao solo que possam servir de habitação ou para o exercício de quaisquer atividades, em condições de habitabilidade.

2) CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial do IPTU tem a peculiaridade de ser apenas uma parte do território do Município: a zona urbana. Assim, somente os imóveis localizados dentro dos limites da zona urbana de determinado Município poderá ser gravado pelo IPTU, pois os demais (localizados na zona rural), serão tributados pelo ITR — Imposto Territorial Rural — de competência da União. Mas como se pode definir o que é zona urbana? O art. 32, § 1º e 2º do CTN, traz elementos para a definição de zona urbana. Segundo este artigo, há que haver a presença de no mínimo dois dos melhoramentos elencados:

§ 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.

Assim, será urbana a área dotada de equipamentos, tais como hospitais, centro de saúde, escolas, redes de água, luz, esgoto, etc.

O § 2º do artigo 32 define que “*a lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior*”. Assim, permite o CTN que os Municípios considerem como urbanas as áreas nas quais não necessariamente existam os melhoramentos indicados no § 1º, mas que sejam consideradas como urbanizáveis ou de expansão urbana.

O STJ⁷³ também tem adotado o entendimento de que quando se tratar de imóvel localizado em zona considerada urbana, mas que tenha finalidade agrícola, pecuária ou agroindustrial incidirá o ITR e não o IPTU. Este entendimento fundamenta-se no artigo 15 do DL 57/66 que dispõe:

⁷³ TRIBUTÁRIO. IMÓVEL NA ÁREA URBANA. DESTINAÇÃO RURAL. IPTU. NÃO-INCIDÊNCIA. ART. 15 DO DL 57/1966. RECURSO REPETITIVO. ART. 543-C DO CPC. 1. Não incide IPTU, mas ITR, sobre imóvel localizado na área urbana do Município, desde que comprovadamente utilizado em exploração extrativa, vegetal, agrícola, pecuária ou agroindustrial (art. 15 do DL 57/1966). 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ. (REsp 1112646/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/08/2009, DJe 28/08/2009)



Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados.

3) CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal do IPTU dependerá da lei de cada município. Normalmente se elegem os dias 31 de dezembro ou 1º de janeiro de cada ano para se considerar ocorrido o critério material do imposto e, por conseguinte, efetuar a cobrança da exação.

Com relação ao critério temporal, cumpre salientar, na linha do que afirma Aires Barreto⁷⁴, que são irrelevantes alterações físicas ou de titularidade ocorridas após o marco temporal de incidência do imposto definido pela lei municipal. Ou seja, o que importa, para fins de IPTU é a existência da propriedade, domínio útil ou posse naquela data. Assim, a imposição não se modifica por fato superveniente no decorrer do exercício, tais como demolição ou desaparecimento do prédio, venda e mudança de proprietário, etc. Eventuais mudanças ocorridas após a data indicada por lei só valerão para o próximo exercício.

4) CRITÉRIO PESSOAL

Por fim, passemos a análise do conseqüente da Regra Matriz do IPTU. Temos como sujeito ativo os Municípios e como sujeito passivo, segundo o art. 34 do CTN, o proprietário do imóvel, titular de seu domínio útil ou possuidor a qualquer título:

Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

Proprietário é aquele que tem a propriedade do imóvel, ou seja, a faculdade de usar, gozar e dispor do bem, conforme vimos no critério material. Importante salientar que a propriedade somente se prova mediante o registro do Registro de Imóveis. O titular do seu domínio útil, por outro lado, é aquele que mantém um regime de enfiteuse face o imóvel. Já o possuidor é aquele que exerce uma das prerrogativas inerentes à propriedade e tem o *animus domini*, ou seja, a vontade de ter o bem como seu (posse *ad usucapionem*).

⁷⁴ BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.

Com relação ao contribuinte do IPTU, questões controvertidas podem surgir no que diz respeito, por exemplo, à situação do locatário, arrendante, comodatário, usuário e titular do direito de habitação, bem como do promitente comprador.

Com relação ao locatário, arrendante, comodatário, Paulsen⁷⁵ afirma que estes, por somente possuírem a posse direta do bem e não tendo a possibilidade de transferir, locar ou ceder a terceiros, não podem ser considerados contribuintes. O STJ também entende neste mesmo sentido⁷⁶. Mesmo que o contrato de locação preveja que o pagamento do IPTU será feito pelo locatário, tal cláusula não terá efeito perante o fisco, tendo em vista o artigo 123 do CTN⁷⁷.

O usuário e o titular do direito de habitação igualmente não podem ser considerados contribuintes, vez que “apenas usam a coisa e percebem seus frutos quando o exigirem as necessidades suas e de sua família; e habitam gratuitamente casa alheia e não possuem a titularidade do imóvel e sequer a posse⁷⁸”.

Por fim, com relação à possibilidade do promitente comprador do imóvel ser contribuinte do IPTU, a doutrina diverge entre duas posições. A primeira defende que o promitente comprador somente poderá ser contribuinte do IPTU quando se tratar de “promessa irrevogável de venda, houver pago todas as parcelas contratuais e se encontrar habilitado a lavrar escritura⁷⁹”.

Já a segunda corrente defende que sempre o promitente comprador poderá ser alçado como sujeito passivo do IPTU, vez que este detém a posse com o *animus domini*. Neste sentido é o entendimento do STJ que já decidiu a questão na sistemática do recurso repetitivo:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IPTU. CONTRATO DE PROMESSA DE COMPRA E VENDA DE IMÓVEL. LEGITIMIDADE PASSIVA DO POSSUIDOR (PROMITENTE COMPRADOR) E DO PROPRIETÁRIO (PROMITENTE VENDEDOR).

1. Segundo o art. 34 do CTN, consideram-se contribuintes do IPTU o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil ou o seu possuidor a qualquer título.

2. A jurisprudência desta Corte Superior é no sentido de que tanto o promitente comprador (possuidor a qualquer título) do imóvel quanto seu proprietário/promitente vendedor (aquele que tem a propriedade registrada no Registro de Imóveis) são contribuintes responsáveis pelo pagamento do IPTU.

(...)

4. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1110551/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10/06/2009, DJe 18/06/2009)

⁷⁵ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011.

⁷⁶ TRIBUTÁRIO — IPTU — CONTRIBUINTE — POSSUIDOR — ART. 34 DO CTN.

1. O IPTU é imposto que tem como contribuinte o proprietário ou o possuidor por direito real que exerce a posse com animus definitivo — art. 34 do CTN.

2. O comodatário é possuidor por relação de direito pessoal e, como tal, não é contribuinte do IPTU do imóvel que ocupa.

3. Não sendo contribuinte o possuidor e confundindo-se, no Município, as posições de proprietário do imóvel e de sujeito ativo para a cobrança do IPTU, resulta indevido o tributo.

4. Recurso especial improvido. (REsp 325.489/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/11/2002, DJ 24/02/2003, p. 217)

⁷⁷ Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

⁷⁸ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011.

⁷⁹ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011.



5) CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo tem como base de cálculo o valor venal do imóvel, segundo o art. 33 do CTN:

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

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

O valor venal do imóvel é o valor de mercado, de venda da propriedade. O valor venal do imóvel é periodicamente apurado pela Prefeitura, através de normas e métodos específicos e em função de diversos elementos (preço de mercado, custo de produção, profundidade, idade, padrão, esquina, encravamento, etc.), restando consignado na “planta genérica de valores”⁸⁰.

Com relação à base de cálculo, ressalta-se que a atualização do valor venal, pela correção monetária, não constitui majoração da base de cálculo do IPTU, podendo ser feita, por conseguinte, mediante ato do poder executivo e não exclusivamente por lei.

As alíquotas do IPTU serão estabelecidas em lei municipal. O Município, no entanto, não pode fixá-la em valores exorbitantes, devendo respeitar o princípio da capacidade econômica e do não-confisco. Após a EC 29/00 é possível estabelecer alíquotas progressivas em razão do valor, da localização e do uso do imóvel, assunto que passaremos a ver a seguir.

2) PROGRESSIVIDADE NO IPTU

A Emenda Constitucional nº 29 de 2000, ao modificar o § 1º do artigo 156 da CF, inseriu expressamente a possibilidade de progressividade do IPTU em razão do valor, localização e uso do imóvel:

§ 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.

De acordo com o entendimento do STF, a progressividade do IPTU só foi possível com a Emenda 29/2000, que introduziu este dispositivo na Constituição. Antes disso, a progressividade somente era permitida para fins de

⁸⁰ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.



cumprimento da função social da propriedade, tal como prevista no art. 182 § 4º da CF/88. Neste sentido é a súmula 668 do STF:

Constitucionalidade — Lei Municipal — Alíquotas Progressivas — IPTU — Função Social — Propriedade Urbana — É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. (STF Súmula nº 668 — 24/09/2003 — DJ de 9/10/2003, p. 4; DJ de 10/10/2003, p. 4; DJ de 13/10/2003, p. 4)

Assim, a partir da EC 29/2000, o IPTU poderá ser cobrado de forma progressiva em três casos: quanto maior o valor do imóvel maior poderá ser a alíquota, tal como acontece na sistemática do Imposto de Renda — Pessoa Física ou pode ter alíquotas diferenciadas em função da localização do imóvel (imóveis localizados em áreas nobres teriam alíquotas maiores e localizados em bairros de classe baixa, menores) e em função do modo de utilização dos mesmos (diferenciação de alíquotas entre imóveis residenciais, comerciais, destinados a certos fins, etc).

Em sua redação original, a CF/88 já previa, no art. 182 § 4º, a progressividade do IPTU no tempo como um instrumento de política urbana:

Art. 182 § 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;

A progressividade no tempo permite um agravamento da carga tributária ao proprietário que não promover um adequado aproveitamento do imóvel ao longo do tempo. Este instituto tem uma finalidade extrafiscal, com intuito de desestimular a manutenção de imóveis sem a devida utilização e destino.

QUESTÕES

1) Semprônio dos Santos é proprietário de um sítio de recreio, local destinado ao lazer, na área de expansão urbana, na região serrana de Paraíso do Alto. A área é dotada de rede de abastecimento de água, rede



de iluminação pública e esgotamento mantidas pelo município, embora não existam próximos quer escola, quer hospitais públicos. Neste caso Semprônio deve pagar o seguinte imposto (42º Exame de Ordem — 1ª Fase — 2010-02 FGV-Projetos):

- (A) o IPTU, por ser área de expansão urbana, dotada de melhoramentos.
- (B) o ITR, por ser sítio de recreio, não inserido em área urbana.
- (C) o IPTU, por ser sítio, explorado para fins empresariais.
- (D) o ITR, por não haver escola ou hospital próximos a menos de 3km do imóvel

2) Caso determinado município venha a atualizar o valor monetário da base de cálculo do IPTU, tal hipótese (42º Exame de Ordem — 1ª Fase — 2010-02 FGV-Projetos):

- (A) deve vir regulada por lei.
- (B) deve vir regulada por lei complementar.
- (C) enquadra-se como majoração de tributo.
- (D) poderá ser disciplinada mediante decreto.

3) Ruth recebeu, em sua residência, o carnê para pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) em valor muito superior ao que lhe havia sido cobrado no ano anterior. Pesquisando os motivos do novo valor, constatou que a base de cálculo do imposto fora majorada por decreto do Poder Executivo. Inconformada com o valor do imposto, Ruth consultou profissional da advocacia com o propósito de informar-se a respeito da legalidade da referida cobrança. Em face dessa situação hipotética, na qualidade de advogado(a) consultado(a) por Ruth, responda, de forma fundamentada, qual seria a medida judicial cabível para a defesa dos interesses de sua cliente. (40º Exame de Ordem — 1ª Fase — 2009-3 /CESPE-UNB)

4) Com relação ao IPTU, responda:

a) Uma instituição de educação sem fins lucrativos é proprietária de diversas casas e apartamentos que aluga para terceiros. O Município do Rio de Janeiro enviou à instituição o carnê de cobrança do IPTU de 2012, alegando que tais imóveis, por estarem alugados a terceiros, não estariam sendo usados na atividade-fim da entidade (educação). Esta cobrança é legítima? Por quê? Fundamente.

b) Francisco Buarque possui uma extensa propriedade dentro do Município do Rio de Janeiro, na qual cultiva frutas, verduras e legumes, bem como cria alguns animais para consumo próprio. A Municipalidade vem cobrando do cantor o IPTU de 2012 relativo ao imóvel, já que este se encontra em área considerada urbana pelo plano diretor. Segundo o entendimento majoritário do STJ, como deve ocorrer a tributação deste imóvel?

**LEITURA OBRIGATÓRIA**

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 175-224.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

FERNANDES, Cintia Estefania. *IPTU: Texto e Contexto*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 303-399.

MELO, José Eduardo Soares de, PAULSEN, Leandro. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

AULA 6. IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE: ITR — IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL

ESTUDO DE CASO

José dos Santos é proprietário de imóvel na zona urbana do Município do Rio de Janeiro, no qual exerce atividade de exploração extrativa vegetal. Com base no art. 32, §1º, do CTN, e considerando que existem dois melhoramentos mantidos pelo Poder Público (abastecimento de água e rede de iluminação), recolhe regularmente o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana — IPTU. Contudo, discordando da interpretação do contribuinte sobre a incidência do imposto municipal, a Receita Federal do Brasil lavra Auto de Infração para cobrança de ITR. Na qualidade de advogado de João dos Santos, quais seriam os argumentos a serem usados na defesa? Vide REsp 1112646/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Primeira Seção, julgado em 26/08/2009, Dje 28/08/2009.

1. CRITÉRIO MATERIAL

Conforme se extrai do art. 153, VI, da CF/88, à União foi atribuída competência para instituir o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural, o qual incide sobre a propriedade de imóvel rural.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
VI — propriedade territorial rural;

De acordo com o art. 29 do Código Tributário Nacional, a incidência do imposto ora em comento se dá sobre a propriedade, o domínio útil ou a posse do imóvel localizado fora da zona urbana do Município.

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

A Lei 9.393/1996, lei que institui o imposto, dispõe acerca do critério material no mesmo sentido do Código Tributário Nacional.

Há discussão acerca da extrapolação da base econômica definida na CRFB/88 pelo art. 29, do CTN. O art. 110, do CTN estabelece que a lei tributária não pode alterar a definição, conteúdo e o alcance dos conceitos de

direito privado utilizados pela CRFB/88 para definir ou limitar competência tributárias.

O conceito de propriedade vigente quando da edição do CTN era aquele constante do art. 500 do Código Civil de 1916, o qual prescrevia que propriedade é o direito de usar, gozar e dispor de seus bens, e de reavê-los de quem injustamente o possua. Com o advento do Código Civil de 2002, o supramencionado conceito não foi consideravelmente modificado. Dessa forma, vê-se que o conceito de propriedade do direito privado não abrange o domínio útil e a posse, o que atrairia a inconstitucionalidade para o previsto no art. 29, do CTN.

Entretanto, os tribunais tem se posicionado no sentido de que o domínio útil e a posse são alcançados pelo ITR, uma vez que tais institutos, algumas vezes, estão inseridos no conceito de propriedade.

Importante ressaltar que, diferentemente do IPTU, o ITR incide somente sobre a propriedade territorial (e não sobre a predial). Na prática, isso quer dizer que importa para a cobrança do ITR somente a extensão do território, não fazendo diferença se há construções (prédios, casas, etc), sobre esta.

Com relação à imunidade, o art. 153, §4º, inciso II, da CF/88 prevê que o ITR não incidirá sobre pequenas glebas rurais definidas em lei (Lei 9.393/96 — art. 2º) quando o proprietário destas não possuir outro imóvel.

O art. 3º da Lei 9.393/96 dispõe acerca de isenções do ITR. A Lei de Política Agrícola (Lei 8.171/91), por sua vez, em seu art. 104, parágrafo único, determina que são isentas do ITR as áreas dos imóveis rurais consideradas de preservação permanente e de reserva legal. Ressalte-se, por oportuno, que a referida isenção se estende às áreas de propriedade rural que se prestem a preservação ambiental

2. CRITÉRIO TEMPORAL

O fato gerador do ITR ocorre em 1º de janeiro de cada ano, conforme previsão do art. 1º, da Lei 9.393/1996.

Art. 1º O Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural — ITR, de apuração anual, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, localizado fora da zona urbana do município, em 1º de janeiro de cada ano.

Interessante destacar que caso um indivíduo adquira um imóvel localizado fora da zona urbana do município no mês de março, por exemplo, e o ITR não tenha sido pago pelo proprietário quando da ocorrência do fato gerador (1º de janeiro), a cobrança recairá sobre este primeiro proprietário, pois era ele que se revestia da condição de contribuinte quando da ocorrência do fato gerador.

3. CRITÉRIO ESPACIAL

O art. 29 do CTN, como visto, determina que para incidência do ITR, o imóvel deve estar localizado fora da zona urbana do Município.

Conforme visto, cabe às leis municipais definir as zonas urbanas, podendo ser consideradas urbanas as áreas urbanizadas ou de expansão urbana constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, incidindo, nesses casos, IPTU, conforme previsão do art. 32, §2º, do CTN.

A definição da zona rural, portanto, se faz por exclusão à definição de zona urbana determinada pela municipalidade. Ou seja, uma vez determinada a zona urbana pelo plano diretor do Município, tudo o que estiver fora deste conceito será considerado zona rural, desde que atendidos as regras previstas no CTN.

Entretanto, há de se ressaltar que caso o imóvel, mesmo que localizado na zona urbana, desenvolva atividade extrativa, vegetal, pecuária ou agroindustrial, haverá incidência do ITR, nos moldes do disposto no art. 15 do Decreto-Lei 57/66:

Art 15. O disposto no art. 32 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não abrange o imóvel de que, comprovadamente, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro-industrial, incidindo assim, sobre o mesmo, o ITR e demais tributos com o mesmo cobrados. (Revogação suspensa pela RSF nº 9, de 2005)

Nas palavras do professor Luís Fernando de Souza Neves:

O art. 29 do CTN, ao dispor sobre o Imposto Territorial Rural, optou por uma definição negativa de critério espacial e estabeleceu que imóvel rural é aquele localizado fora da zona urbana do município. Contudo, o art. 32 desse codex ao tratar do IPTU, elencou os requisitos mínimos a serem seguidos pelos Municípios para delimitar a zona urbana.

Como se pode ver, o CTN adotou o critério da localização para estabelecer a incidência de IPTU ou ITR. Entretanto, como mencionado acima, o art. 15 do Decreto-Lei 57/66 adotou o critério da destinação. De acordo com o referido dispositivo normativo, não incide IPTU, mas sim ITR quando o imóvel, ainda que localizado em zona urbana, seja utilizado em exploração extrativa vegetal, agrícola, pecuária ou agro industrial. Esse dispositivo foi recepcionado pela CF/88 e deve ser interpretado sistematicamente quando diante das situações descritas.

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPTU. VIOLAÇÃO DO ART. 32, § 1º, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. IMÓVEL SITUADO NA ZONA URBANA. ART. 15 DO DECRETO 57/66. CRITÉRIO DA DESTINAÇÃO ECONÔMICA. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O critério da localização do imóvel é insuficiente para que se decida sobre a incidência do IPTU ou ITR, sendo necessário observar-se o critério da destinação econômica, conforme já decidiu a Egrégia 2ª Turma, com base em posicionamento do STF sobre a vigência do DL nº 57/66 (AgRg no Ag 498.512/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ de 16.5.2005).

2. Não tendo o agravante comprovado perante as instâncias ordinárias que o seu imóvel é destinado economicamente à atividade rural, deve incidir sobre ele o Imposto Predial e Territorial Urbano⁸¹.

De acordo com Leandro Paulsen⁸², “*para identificação das áreas rural e urbana, é fundamental a análise do plano diretor de cada Município, devendo-se, ainda, contrastá-lo com o art. 32, §1º, do CTN que, estabelecendo os requisitos mínimos de infraestrutura urbana para a caracterização de determina área como zona urbana (e, a contrario sensu, como zona rural), previne conflitos de competência e dá elementos objetivos para que se resolvam as dúvidas que porventura surgirem sobre a sujeição do proprietário ao ITR ou ao IPTU*”

4. CRITÉRIO PESSOAL

A competência para instituir o ITR, como já mencionado, é da União Federal. A capacidade tributária ativa, no entanto, pode ser delegada aos Municípios que assim optarem, conforme art. 153, §4º, CF/88. A lei nº 11.250/2005 dispõe sobre esta questão:

Art.1º A União, por intermédio da Secretaria da Receita Federal, para fins do disposto no inciso III do § 4º do art. 153 da Constituição Federal, poderá celebrar convênios com o Distrito Federal e os Municípios que assim optarem, visando a delegar as atribuições de fiscalização, inclusive a de lançamento dos créditos tributários, e de cobrança do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural, de que trata o inciso VI do art. 153 da Constituição Federal, sem prejuízo da competência supletiva da Secretaria da Receita Federal.

⁸¹ Superior Tribunal de Justiça. AgRg no REsp nº 679173/SC. Relator: Ministra Denise Arruda. Julgamento em 11/09/2007. Dj 18/10/2007

⁸² PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 180-181

Quando o município assume o exercício da capacidade tributária ativa, a arrecadação da totalidade do tributo permanece com ele. Caso contrário, apenas 50% da receita serão destinados aos municípios.

O sujeito passivo, por sua vez, é o proprietário, o titular do domínio útil ou o possuidor com *animus domni* do imóvel localizado em zona rural.

5. CRITÉRIO QUANTITATIVO

A base de cálculo do ITR é o valor da terra nua tributável, conforme previsão do art. 11, da Lei 9.393/96. Valor da terra nua tributável é o preço de mercado do imóvel, excluído o valor das construções, instalações, benfeitoria, culturas permanentes, pastagens, florestas plantadas, etc, nos moldes da previsão do art. 10, §1º, I, da Lei 9.393/96. Importante ressaltar que devem ser excluídas da base de cálculo as áreas de preservação permanente, reserva legal, de interesse ecológico e comprovadamente imprestáveis para exploração agrícola e pecuária.

As alíquotas do ITR são progressivas em razão de seu caráter extrafiscal (art. 153, §4º, CF/88). A progressividade poderá ser feita através do aumento da alíquota em relação ao aumento da base de cálculo, mas também por critérios que levem em conta a destinação econômica do imóvel rural, tal como acontece com a tabela prevista na lei 9.393/96:

Area total (hectares)	Grau de Utilização — GU (em %)				
	Maior que 80	Entre 65 e 80	Entre 50 e 65	Entre 30 e 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
50 — 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
200 — 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
500 — 1000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
1000 — 5000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Mais que 5000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Conforme podemos observar na tabela acima, as alíquotas do ITR variam em função de dois critérios: o grau de utilização da terra e da área total desta. O grau de utilização corresponde à porcentagem da terra que está sendo cultivada ou utilizada em relação à área total aproveitável desta (GU= área utilizada/ área aproveitável). Assim, quanto maior a área total e menor o grau de utilização, maior será a alíquota do ITR, podendo alcançar até a porcentagem de 20%. Já o contrário — pequena área e grande grau de utilização — terá a incidência de uma alíquota baixa (a partir de 0,03%).



QUESTÕES

1) Em janeiro de 2007, o agricultor Manoel Santos teve sua extensa propriedade invadida por cinquenta famílias de camponeses. Inconformado, ele moveu, tempestivamente, ação de reintegração de posse com pedido de medida liminar no intuito de ser reintegrado na posse do imóvel, a qual foi prontamente deferida, embora siga pendente de cumprimento, por inércia do poder público. Com base na situação apresentada, responda, fundamentadamente, como repercute a incidência do Imposto Territorial Rural. (V Exame de Ordem Unificado — 2011-02/ FGV Projetos)

2) José é proprietário de imóvel na cidade Y, no estado de Minas Gerais. No ano de 2004, José foi contribuinte de imposto sobre propriedade territorial rural (ITR). Em 2005, o município Y editou lei em que passou a considerar como urbana a localidade em que está situado o imóvel de José, razão pela qual lhe exigiria imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) no exercício seguinte. Na situação hipotética apresentada, no ano de 2006, José deveria pagar em relação à propriedade do imóvel ITR ou IPTU? Justifique sua resposta. (36º Exame de Ordem — 1ª Fase (2008-2/ CESPE-UNB)).

3) Construa a Regra-Matriz do ITR, conforme a Lei 9.393/96.

LEITURA OBRIGATÓRIA

MELO, José Eduardo Soares de, PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011



AULA 7. IMPOSTOS SOBRE A PROPRIEDADE: IPVA — IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

ESTUDO DE CASO

Neymar Jr., jogador de futebol da seleção brasileira, após receber o prêmio de melhor jogador da Copa do Mundo de 2014, resolve adquirir dois bens para comemoração do feito, quais sejam: uma embarcação e uma aeronave. Dois anos após a compra, é surpreendido com a lavratura de Auto de Infração pelo Estado competente, por meio da qual se almeja a cobrança de IPVA com base em interpretação extensiva do que seria “veículos automotores”. Ao ser indagado pelo cliente em consulta anterior à apresentação de defesa, responda: esta cobrança é válida? Vide STF — RE 134509, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. SEPÚLVEDA PERTENCEN-CE, Tribunal Pleno, julgado em 29/05/2002, DJ 13-09-2002 PP-00064 EMENT VOL-02082-02 PP— 00364.

1. CRITÉRIO MATERIAL

A tributação sobre a propriedade de veículos no Brasil se iniciou com a Taxa Rodoviária Única — TRU, de cobrança anual. Em 1985, a TRU foi extinta, tendo a EC 27/85 sido a responsável pela introdução do IPVA no ordenamento jurídico com a inserção do item III no artigo 23 da Constituição de 1967. Em razão da mencionada inserção, a TRU foi extinta e o IPVA a substituiu.

Conforme se extrai do art. 155, III, CF/88, aos Estados e ao Distrito Federal foi atribuída competência para instituir o IPVA, o qual incide sobre a propriedade de veículos automotores.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

III — propriedade de veículos automotores. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Destaque-se que o IPVA não possui Lei Complementar federal de definição de normas gerais. Dessa forma, até que venha a ser editada a referida lei complementar, os Estados e o Distrito Federal possuem competência legislativa plena para disciplinar tal tributo, conforme art. 24, §3º, da CF/88.

No que se refere ao fato gerador do IPVA, pode-se dizer que o conceito de propriedade utilizado abrange a propriedade plena ou não. Assim como

ocorre com o IPTU, é possível que a lei estabeleça a incidência de IPVA sobre a propriedade plena, o domínio útil ou a posse do veículo automotor. A título de exemplo, temos a Lei 7.431/85 do Distrito Federal, a qual prevê a incidência do IPVA sobre o domínio útil e a posse do veículo automotor.

Quando o veículo encontra-se na montadora, a propriedade é da montadora, entretanto, entende-se que não há incidência do IPVA em tais hipóteses, uma vez que o automóvel figura como mercadoria para as montadoras. Somente a partir do momento em que ele é vendido para o consumidor final, há a incidência do IPVA.

Questão relevante refere-se ao IPVA sobre as embarcações e aeronaves. O STF, ao decidir acerca da incidência do IPVA sobre tais veículos, interpretou o fato gerador à luz da origem do tributo. A TRU somente incidia sobre veículos automotores terrestres e o IPVA foi instituído para substituí-la, logo, sua incidência deve ocorrer nos mesmos moldes da TRU. Além disso, o registro de embarcações é federal e, por isso, sendo o IPVA um tributo estadual, sua incidência não abarcaria as embarcações.

Recurso Extraordinário. Tributário. 2. Não incide Imposto de Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre embarcações (Art. 155, III, CF/88 e Art. 23, III e § 13, CF/67 conforme EC 01/69 e EC 27/85). Precedentes. 3. Recurso extraordinário conhecido e provido⁸³.

No julgamento do Recurso Extraordinário nº 379572, o ministro Joaquim Barbosa se manifestou nos seguintes termos: “*a expressão constitucional ‘veículos automotores’ é ampla o suficiente para abranger embarcações, ou seja, veículos de transporte aquático*”⁸⁴. Carlos Ayres Britto, por sua vez, utilizou os seguintes argumentos: “*Entendo que veículos automotores, à luz da CRFB/88, tem sentido estrito e não lato; implica, a meu ver, deslocamento por via terrestre, exclusivamente*”⁸⁵. O ministro Cezar Peluso sustentou que “*a definição do alcance da expressão ‘veículos automotores’ deve ser tomada em sua acepção técnica, abrangendo, exclusivamente, os veículos de transporte viário ou terrestre; escapam de seu alcance, pois, as aeronaves e embarcações*”⁸⁶.

2. CRITÉRIO TEMPORAL

O critério temporal será a data prevista na Lei Estadual que institui o IPVA. No Rio de Janeiro, por exemplo, a Lei 2.877/1997 determina que o fato gerador ocorre em 1º de janeiro de cada ano para veículos já usados.

Art. 1º — O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, devido anualmente, tem como fato gerador a propriedade de veí-

⁸³ Supremo Tribunal Federal, Recurso Extraordinário nº 379572. Tribunal Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Julgamento em 11/04/2007.

⁸⁴ Idem

⁸⁵ Idem.

⁸⁶ Idem.

culo automotor de qualquer espécie, por proprietário domiciliado ou residente no Estado do Rio de Janeiro ou que esteja sujeito à inscrição no Cadastro Geral de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro — CADERJ, nos termos do Capítulo IX desta Lei.

§ 1º — Para efeito desta lei, veículo automotor é qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio, dotado de força motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural.

§ 2º — Considera-se ocorrido o fato gerador:

I — em 1º de janeiro de cada exercício ou quando o veículo for encontrado no território do Estado do Rio de Janeiro sem o comprovante do pagamento do imposto objeto desta lei;

II — na data de sua primeira aquisição por consumidor final, no caso de veículo novo;

III — na data do desembaraço aduaneiro, em se tratando de veículo novo ou usado, importado do exterior pelo consumidor final.

Destaque-se, novamente, que, na aquisição de veículos novos, o fato gerador ocorre no momento da referida aquisição.

3. CRITÉRIO ESPACIAL

O IPVA é devido ao Município em que registrado e licenciado o veículo nos cadastros das autoridades de trânsito. Caso não haja necessidade de registro, o IPVA compete ao Município em que domiciliado seu proprietário⁸⁷.

Importante ressaltar que o Código de Trânsito Brasileiro (Lei nº 9503/97), em seu artigo 120 dispõe que *“todo veículo automotor, elétrico, articulado, reboque ou semi-reboque deve ser registrado perante o órgão executivo de trânsito do estado ou do Distrito Federal, no município de domicílio ou residência de seu proprietário, na forma da lei”*. Assim para que um indivíduo registre o carro em determinado estado, é necessário que ele resida ou ali seja domiciliado.

4. CRITÉRIO PESSOAL

O pólo ativo de cobrança do IPVA é ocupado pelos Estados e o Distrito Federal. Destaque-se, entretanto, que, de acordo com o art. 158, III, da CRFB/88, 50% da arrecadação se destinam ao Município no qual o veículo foi licenciado.

⁸⁷ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual — Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 278



Art. 158. Pertencem aos Municípios:

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

O pólo passivo, por sua vez, é ocupado pelo proprietário do veículo em 1º de janeiro. A lei estadual, no entanto, pode prever responsabilidade do adquirente, conforme art. 128, do CTN.

O contribuinte é o proprietário do veículo, podendo ser responsáveis: (I) o adquirente (em relação ao veículo adquirido sem o pagamento do imposto do exercício ou exercícios anteriores); (II) o titular do domínio e/ou possuidor a qualquer título; (III) o proprietário do veículo de qualquer espécie, que o alienar e não comunicar a ocorrência ao órgão público encarregado do registro e licenciamento, inscrição ou matrícula de veículo de qualquer espécie, sem a prova do pagamento ou do reconhecimento de isenção ou imunidade do imposto⁸⁸.

Com relação ao contribuinte no arrendamento mercantil, o STJ assim se posiciona:

Em arrendamento mercantil, a arrendante é responsável solidária para o adimplemento da obrigação tributária concernente ao IPVA, nos termos do art. 1º, § 7º da Lei Federal n. 7.431/85, por ser ela possuidora indireta do bem arrendado e conservar a propriedade até o final do pacto. (REsp 897205/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJ 29/03/2007, p. 253)

5. CRITÉRIO QUANTITATIVO

A base de cálculo do IPVA é definida pelo valor de venda (valor venal) dos veículos usados, o valor de aquisição para os veículos novos e o valor da importação para os veículos importados.

As alíquotas são definidas em lei estadual. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 414259, o STF decidiu que as alíquotas podem variar em razão do tipo do automóvel ou utilização do mesmo, mas não em razão de sua origem, conforme art. 155, §6º, II, da CRFB/88:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IPVA. LEI ESTADUAL. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS EM RAZÃO DO TIPO DO VEÍCULO. 1. Os Estados-membros es-

⁸⁸ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 278



tão legitimados a editar normas gerais referentes ao IPVA, no exercício da competência concorrente prevista no artigo 24, § 3º, da Constituição do Brasil. 2. Não há tributo progressivo quando as alíquotas são diferenciadas segundo critérios que não levam em consideração a capacidade contributiva. Agravo Regimental a que se nega provimento. (RE 414259 AgR, Relator(a): Min. EROS GRAU, Segunda Turma, julgado em 24/06/2008, DJe-152 DIVULG 14-08-2008 PUBLIC 15-08-2008 EMENT VOL-02328-05 PP-00931 LEXSTF v. 30, n. 360, 2008, p. 160-165)

Há de se ressaltar que as alíquotas mínimas do IPVA serão fixadas pelo Senado Federal, de acordo com redação do art. 155, §6º, I, da CRFB/88.

Leitura Obrigatória

MELO, José Eduardo Soares de, PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

Bibliografia Complementar

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. *Impostos Estaduais — ICMS, ITCMD, IPVA*. São Paulo: Saraiva.



AULA 8. TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE PATRIMÔNIO: ITBI — IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTERVIVOS DE BENS IMÓVEIS

ESTUDO DE CASO

A sociedade XYZ Ltda., cuja atividade consiste exclusivamente na locação e venda de imóveis, daí advindo a totalidade das suas receitas, teve o seu capital social aumentado com a incorporação de bens imóveis de propriedade dos dois únicos sócios para o seu patrimônio, por meio do registro do contrato social na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro — JUCERJA. Uma semana após o registro do contrato, os sócios desistiram da operação antes de transcrever a transferência no registro imobiliário — RGI. Não obstante a desistência, o Município do Rio de Janeiro cobra da sociedade o ITBI incidente em tal operação. Na qualidade de consultor externo, responda: considerando que o ITBI tem como fato gerador a transferência da propriedade, e que a mesma ocorre apenas com o registro no RGI, nos termos do art. 1.245 do CC/02, a cobrança do imposto neste caso é válida? Vide TJRJ — 0034685-19.2009.8.19.0000 — Des. Jose Geraldo Antonio — Julgamento: 10/05/2010 — Órgão Especial.

1. CRITÉRIOS MATERIAL E TEMPORAL

O ITBI, tributo com previsão no art. 156, II, da CF/88 combinado com §2º do mesmo dispositivo constitucional, de competência dos Municípios, tem seu fato gerador definido no art. 35, CTN.

Art. 35. O imposto, de competência dos Estados, sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos a eles relativos tem como fato gerador:

I — a transmissão, a qualquer título, da propriedade ou do domínio útil de bens imóveis por natureza ou por acessão física, como definidos na lei civil;

II — a transmissão, a qualquer título, de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia;

III — a cessão de direitos relativos às transmissões referidas nos incisos I e II.

Parágrafo único. Nas transmissões causa mortis, ocorrem tantos fatos geradores distintos quantos sejam os herdeiros ou legatários.

A previsão do CTN refere-se ao antigo imposto estadual sobre transmissão de bens imóveis, o qual incidia sobre qualquer transmissão de bens imóveis,

seja a título gratuito ou oneroso, *inter vivos* ou *causa mortis*. Dessa forma, é necessário realizar a adequação de tais normas do CTN ao atual imposto municipal sobre a transmissão, *inter vivos*, por ato oneroso, de bens imóveis.

De acordo com a previsão constitucional, para incidência do ITBI é necessária a observância de três conceitos, quais sejam: transmissão, *inter vivos* e oneroso.

a) Transmissão — Transmissão de bens imóveis e cessão de direitos reais sobre imóveis. É indispensável a transmissão do direito de uma pessoa para outra.

b) Ato *inter vivos* — As pessoas entre as quais ocorre a transmissão devem estar vivas.

c) Oneroso — A onerosidade exigida para incidência do ITBI não se concentra necessariamente em uma entrega de dinheiro, podendo, por exemplo, ocorrer uma permuta, hipótese em que a transmissão também é onerosa.

Qualquer ato de registro de direito real sobre algum imóvel, se a título oneroso, sofre a incidência do ITBI, ao passo que nas hipóteses a título gratuito haverá a incidência do ITCMD.

Dessa forma, pode-se dizer que o critério material do ITBI consiste em “(I) *transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, a) de bens imóveis, por natureza ou acessão física; e b) de direitos reais sobre bens imóveis, exceto os de garantia e as servidões; (II) a cessão, por ato oneroso, de direitos relativos à aquisição de bens imóveis.*”⁸⁹

Destaque-se que o §2º, inciso I do art. 156, CF/88 prescreve uma hipótese de imunidade do ITBI, com relação à integralização de capital social com bens imóveis:

§ 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;

O conceito de atividade preponderante pode ser encontrado no art. 37 do CTN, o qual prescreve que se mais de 50% da receita operacional, nos dois anos anteriores ou posteriores à operação, for de atividade com bens imóveis, haverá a incidência do ITBI.

A previsão constitucional também faz referência às hipóteses de transmissão de bens imóveis quando da extinção da pessoa jurídica. Entretanto, não

⁸⁹ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6ª edição rev. e atual — Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 299

há qualquer referência às hipóteses de retirada de bem imóvel da pessoa jurídica sem extinção da mesma. O art. 36, parágrafo único do CTN, por sua vez, trata da desincorporação do imóvel do patrimônio da pessoa jurídica. Há, portanto, quem entenda que o parágrafo único do art. 36 não foi recepcionado pela CF/88.

Nas promessas de compra e venda, de acordo com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal, não há incidência de ITBI, vez que a transmissão ainda não finalizou, conforme súmula 82 do STF:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ITBI. FATO GERADOR. CTN, ART. 35 E CÓDIGO CIVIL, ARTS. 530, I, E 860, PARÁGRAFO ÚNICO. REGISTRO IMOBILIÁRIO.

1. O fato gerador do imposto de transmissão de bens imóveis ocorre com a transferência efetiva da propriedade ou do domínio útil, na conformidade da Lei Civil, com o registro no cartório imobiliário.
2. A cobrança do ITBI sem obediência dessa formalidade ofende o ordenamento jurídico em vigor.
3. Recurso ordinário conhecido e provido.

Diante de tal posicionamento jurisprudencial, conclui-se, portanto, que o momento de ocorrência do critério material se dá no registro da transmissão ou cessão dos direitos, momento em que se pode constatar a efetiva transferência.

Neste sentido, Paulsen afirma que:

Na realidade, o imposto (conhecido por *sisa*) é exigido por ocasião da lavratura de escritura de alienação imobiliária, ou se direitos a ela relativos, sendo que os tabeliães podem ficar proibidos de praticar este ato atinente ao seu ofício, se não for feita prova de seu pagamento.⁹⁰

A transmissão se dá, assim, no momento do registro da transmissão perante o órgão competente. No entanto, a legislação municipal muitas vezes exige o recolhimento em momento anterior, o que é indevido.

2. CRITÉRIO ESPACIAL

O ITBI é devido ao Município onde se localiza o bem imóvel, conforme previsão do art. 156, §2º, II, CF/88. O art. 41 do CTN faz previsão semelhante.

⁹⁰ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 301

Importante destacar que os arts. 39 e 40 do CTN não foram recepcionados pela CRFB/88, vez que significariam uma indevida ingerência da lei de normas gerais na autonomia dos municípios.

Além do mais, importante a afirmação de Aires Barreto no sentido de que “diversamente do que ocorre com o IPTU e ITR, no ITBI não há distinção entre zona urbana e rural, valendo, pois, para todo e qualquer imóvel situado no território do Município”⁹¹.

3. CRITÉRIO PESSOAL

O pólo ativo de cobrança do ITBI é ocupado pelo Município de localização do bem.

O pólo passivo, por sua vez, de acordo com ao art. 42 do CTN, pode ser ocupado pelo alienante ou pelo adquirente. Existe jurisprudência do STJ no sentido de que o contribuinte do ITBI deve ser o adquirente. Entretanto, a lei municipal pode escolher quem figurará como contribuinte do tributo ora em discussão.

O Município do Rio de Janeiro, por exemplo, determina que o adquirente é o contribuinte do ITBI e o alienante figura como responsável. Logo, caso o adquirente não efetue o recolhimento do tributo, o Município pode cobrar do alienante.

Destaque-se, por oportuno, que em tais hipóteses, com fulcro no art. 134, inciso VI do CTN, os tabeliães podem responder solidariamente, *verbis*:

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

VI — os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

Nas palavras do professor Leandro Paulsen, “Os responsáveis poderão ser os tabeliães e os oficiais dos registros de imóveis, no caso de não exigirem a prova do recolhimento do imposto por ocasião da prática dos atos que lhes competirem (lavratura e escritura, transcrição dos títulos)”⁹²

4. CRITÉRIO QUANTITATIVO

A base de cálculo do ITBI, de acordo com o art. 38, CTN, é estabelecida pelo valor venal do bem imóvel ou dos direitos transmitidos.

⁹¹ BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. Ed. Saraiva, 2009

⁹² PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 303



No que se refere às alíquotas, estas serão fixadas pelos Municípios.

Destaque-se, por oportuno, a previsão da súmula 656 do STF, segundo a qual o ITBI, sendo um imposto real, não possuirá alíquotas progressivas, vez que isso poderia ferir o princípio da capacidade contributiva, exceto quando expressamente previsto na CF/88.

QUESTÕES

1) No caso de imóvel adquirido em hasta pública, qual será a base de cálculo do ITBI? O valor da arrematação ou o valor venal do imóvel?

2) Em 10/05/2005 LIVINA MARIA ANDRADE arrematou judicialmente um imóvel por R\$ 350.000,00 localizado no Município de Rancho Queimado. Recolheu o ITBI, com base no valor arrematado em juízo. A Sra. LIVINA MARIA ANDRADE é agricultora e utiliza o imóvel para a produção agrícola e pecuária. O imóvel está dentro da zona urbana definida por lei pelo Município, já que a rua onde se encontra o imóvel é asfaltada e o Município fornece água e sistema de esgoto sanitário.

Em 10/05/2008 recebeu notificação fiscal exigindo diferenças no valor do ITBI pago por ocasião da aquisição judicial do imóvel. O Fisco Municipal entendeu que o tributo deveria ser calculado com base no valor da avaliação judicial realizada no processo de execução no qual ocorreu a arrematação (R\$ 380.000,00). A Sra. LIVINA permaneceu inerte e é inscrita em dívida ativa em 10/8/2008. Diante do caso, pergunta-se: tal cobrança está correta? (42º Exame de Ordem — adaptada)

3) Caio e Tício pretendem celebrar contrato de compra e venda de bem imóvel. Contudo, para consumarem o negócio, constituem previamente a pessoa jurídica Provisória Ltda. formada por eles apenas, tendo por fito única e exclusivamente não fazer incidir o ITBI sobre a operação, com amparo no art. 156, §2º, I, da CRFB, que prevê hipótese de imunidade da referida exação sobre o imóvel utilizado na integralização do capital social. Nesse sentido, Caio, originalmente proprietário alienante do bem, integraliza suas quotas na forma do imóvel, e Tício completa o capital social da empresa depositando o montante correspondente ao valor do bem objeto da alienação. Após pouco mais de duas semanas, Caio e Tício dissolvem a sociedade e, como consequência, Caio recebe sua parcela do capital em dinheiro, ao passo que Tício recebe o seu quinhão na forma do imóvel.

Analise a conduta adotada pelos particulares e responda se, e como, poderia a Fazenda Municipal satisfazer seu crédito com relação à situação apresentada, uma vez descoberta a real intenção dos dois agentes. (IV Exame Unificado OAB)



LEITURA OBRIGATÓRIA

MELO, José Eduardo Soares de, PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 280-311.

AULA 9. TRIBUTAÇÃO SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE PATRIMÔNIO: ITCMD — IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS OU DOAÇÃO

ESTUDO DE CASO

João, viúvo, pai de Pedro, Gabriel e Carolina, nos auge dos seus 100 anos, por uma infelicidade do destino, vem a falecer após ter contraído uma forte gripe. Quando da realização do inventário, Pedro, filho mais velho, decide renunciar o seu direito ao recebimento dos bens na herança, mas ainda não decidiu se prefere destiná-los a Gabriel, ou se seria melhor uma divisão igualitária com Carolina. Na dúvida sobre a melhor opção a ser adotada, Pedro chega a seu Escritório e solicita uma consulta sobre qual seria a melhor das alternativas para reduzir a carga tributária. Vide Tjrj — 0010360-77.2009.8.19.0000 (2009.002.03510) — Agravo de Instrumento Des. Elton Leme — Julgamento: 27/02/2009 — Decima Setima Camara Cível

1. CRITÉRIO MATERIAL

A CF/88, em seu artigo 155, I, dispõe que “compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos. O ITCMD não estava previsto na Constituição anterior, razão pela qual igualmente não se encontra previsão deste imposto no CTN. Não há, igualmente, lei complementar nacional para regulamentá-lo. Assim, tanto a instituição, quanto a previsão de normas gerais e da regra-matriz do ITCMD, dependerá das leis de cada Estado. No Estado do Rio de Janeiro, a lei que o prevê é a Lei nº 1.427/89

O Critério Material do ITCMD é transmitir bem ou direito a título gratuito: *a)* por sucessão legítima ou testamentária ou *b)* por doação⁹³. O primeiro caso diz respeito a bens que, na divisão de patrimônio na partilha ou adjudicação, forem atribuídos aos cônjuges e herdeiros. Já a doação, segundo o artigo 538 do Código Civil, é o contrato em que uma pessoa, por liberalidade, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o da outra, havendo, assim mudança de titularidade a título gratuito.

2. CRITÉRIO ESPACIAL

O § 1.º do art. 155 dispõe que o ITCMD será devido, relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal. Já no caso de bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde

⁹³ A Lei Estadual do Rio de Janeiro dispõe que: Art. 1.º O Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e por Doação, de quaisquer Bens ou Direitos, tem como fato gerador: I — a transmissão da propriedade ou domínio útil de bens imóveis por natureza ou acessão física, como definidos na lei civil; II — a transmissão de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia e as servidões prediais; III — a transmissão de títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como os direitos a eles relativos. IV — a aquisição de bem ou direito em excesso pelo herdeiro, cônjuge ou companheiro, na partilha, em sucessão causa mortis, dissolução de sociedade conjugal ou alteração do regime de bens.



se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal. Assim, o critério espacial dependerá da natureza do objeto transmitido. Se imóvel, ocorrerá o fato gerador do ITCMD no Estado da situação do bem; para os casos de bens móveis, títulos e créditos, o imposto incidirá no Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador. Estas regras, além de estipularem o critério espacial da regra-matriz, também determinam o sujeito ativo da relação jurídica a se instaurar.

3. CRITÉRIO TEMPORAL

No caso da transmissão por sucessão *causa mortis*, o critério temporal ocorre no momento do óbito, tendo em vista que é neste momento que se abre a sucessão e que se transmite os bens e direitos aos sucessores. No caso de transmissão por doação, o critério temporal dependerá da natureza do bem — se móvel ou imóvel. No primeiro caso, a transmissão acontece com a tradição, no segundo, com a transcrição no registro imobiliário. Assim, o critério temporal será o momento em que ocorre a transmissão dos bens.

4. CRITÉRIO PESSOAL

Sujeito Ativo

Conforme vimos no critério espacial, o § 1.º do art. 155 da CF/88 dispõe que, quando se tratar de bens imóveis, o ITCMD será devido no Estado da situação do bem. Já quando a transmissão tiver por objeto bens móveis, o sujeito ativo será o Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, no caso de transmissão *causa mortis* ou ao Estado onde tiver domicílio o doador, no caso de doação.

Sujeito Passivo

A Constituição Federal não estabeleceu, ao contrário do que fez com os demais critérios, quem seriam os sujeitos passivos do ITCMD. Assim, caberá a cada Estado defini-los na lei que instituir e regular o imposto. Em conformidade porém com o critério material e com o princípio da capacidade contributiva, poderão ser sujeitos passivos do ITCMD o herdeiro ou legatário, na transmissão em razão da morte; o donatário, na doação ou o cessionário. A Lei Estadual do Estado do Rio de Janeiro nº 1.427/89, estabelece que



Art. 5.º Contribuinte do imposto é o adquirente do bem ou direito sobre imóvel, títulos, créditos, ações, quotas, valores e outros bens móveis de qualquer natureza, bem como dos direitos a eles relativos, assim entendida a pessoa em favor da qual se opera a transmissão, seja por doação ou causa mortis.

5. CRITÉRIO QUANTITATIVO

Base de cálculo

A base de cálculo do ITCMD será o valor venal do bem ou direito transmitido. A súmula 113 do STF dispõe que o ITCMD é calculado sobre o valor dos bens do espólio na data da avaliação. Já a súmula 114 do STF dispõe que o ITCMD não é exigível antes da homologação do cálculo em sede dos autos de inventário. Ressalta-se que não são abatidas as dívidas que recaem sobre os bens para fins de estipulação da base de cálculo do ITCMD.

Alíquota:

O inciso IV do § 1.º do art. 155 da CF/88, estabelece que o ITCMD terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal. A resolução n.º 09/92 do Senado fixou então a alíquota máxima do imposto em 8%. No Estado do Rio de Janeiro, a alíquota do ITCMD é de 4%.

Os tribunais não têm admitido a possibilidade de alíquotas progressivas, sob o fundamento de tratar-se de imposto real e de não haver previsão pela CF/88. A matéria, entretanto, aguarda julgamento pela sistemática da repercussão geral⁹⁴.

Ainda com relação à alíquota, a súmula 112 do STF⁹⁵ dispõe que se aplica a alíquota vigente à época da abertura da sucessão.

LEITURA OBRIGATÓRIA

MELO, José Eduardo Soares de, PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 280-311.

⁹⁴ CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS — ITCMD. ALÍQUOTA PROGRESSIVA. EXISTÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. Questão relevante do ponto de vista econômico, social e jurídico que ultrapassa o interesse subjetivo da causa.(RE 562045 RG, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 01/02/2008, DJe-036 DIVULG 28-02-2008 PUBLIC 29-02-2008 EMENT VOL-02309-05 PP-01070)

⁹⁵ SÚMULA Nº 112 STF: O IMPOSTO DE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" É DEVIDO PELA ALÍQUOTA VIGENTE AO TEMPO DA ABERTURA DA SUCESSÃO.



BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. *Impostos Estaduais — ICMS, ITCMD, IPVA*. São Paulo: Saraiva.

AULA 10. TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA: NORMAS GERAIS E IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA

ESTUDO DE CASO

O Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil ajuizou ação direta de inconstitucionalidade tendo por objeto os itens 7, 8 e 9 da alínea “b”, inciso II do artigo 8º da Lei nº 9.250/95, com a redação dada pela Lei nº 12.469/11, a qual assim dispõe:

Art. 8º A base de cálculo do imposto devido no ano-calendário será a diferença entre as somas:

(...)

II — das deduções relativas:

(...)

b) a pagamentos de despesas com instrução do contribuinte e de seus dependentes, efetuados a estabelecimentos de ensino, relativamente à educação infantil, compreendendo as creches e as pré-escolas; ao ensino fundamental; ao ensino médio; à educação superior, compreendendo os cursos de graduação e de pós-graduação (mestrado, doutorado e especialização); e à educação profissional, compreendendo o ensino técnico e o tecnológico, até o limite anual individual de:

(...)

7. R\$ 3.091,35 (três mil, noventa e um reais e trinta e cinco centavos) para o ano-calendário de 2012; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

8. R\$ 3.230,46 (três mil, duzentos e trinta reais e quarenta e seis centavos) para o ano-calendário de 2013; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

9. R\$ 3.375,83 (três mil, trezentos e setenta e cinco reais e oitenta e três centavos) a partir do ano-calendário de 2014; (Incluído pela Lei nº 12.469, de 2011)

Na qualidade de ministro do Supremo Tribunal Federal, avalie a constitucionalidade dos referidos dispositivos. Vida STF— ADI 4927.

A) NORMAS GERAIS DO IR

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza encontra-se constitucionalmente previsto no art. 153 da CF/88 que preleciona o seguinte:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
III — renda e proventos de qualquer natureza;

Da leitura do texto constitucional, podemos já extrair que o critério material do Imposto sobre a Renda é o fato de “*auferir renda e proventos de qualquer natureza*”. Assunto importante a ser tratado, portanto, é o **conceito de renda** previsto pela Constituição. Apesar da Carta Magna não ter trazido expressamente um conceito de renda, muito se discute se, ao dar a competência para instituição do imposto à União, a Constituição já teria estabelecido um conteúdo mínimo à palavra renda. Assim, grande parte da doutrina⁹⁶ defende que a Constituição trouxe um o conceito implícito de renda no sentido de **acréscimo patrimonial**, ou seja, como a diferença entre as receitas (entradas) e as despesas (saídas), seja da pessoa física, seja da pessoa jurídica, durante um determinado período de tempo.

Neste sentido Carrazza (2009, p. 39) conceitua renda como “*os ganhos econômicos do contribuinte gerados por seu capital, por seu trabalho ou pela combinação de ambos e apurados após o confronto das entradas e saídas verificadas em seu patrimônio, num certo lapso de tempo*”.

A Constituição ainda prevê no art. 153, § 2º, I que o Imposto de Renda será “*informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*”.

O fato de ser regido pelo princípio da generalidade significa que o Imposto de Renda deve alcançar todas as pessoas que praticarem a hipótese de incidência do tributo, ou seja, que auferirem renda ou provento de qualquer natureza.

Já o critério da universalidade orienta que o Imposto sobre a Renda deve abranger todo e qualquer ganho recebido pelo sujeito passivo, sem fazer qualquer distinção entre nomenclatura, tipo, origem, espécies de ganhos, etc. Ou seja, por este princípio nenhuma renda deve ficar de fora da base de cálculo do imposto. Assim, mesmo as rendas auferidas fora do território nacional, devem ser oferecidas à tributação no Brasil, salvo eventuais acordos de bitributação. Neste sentido, Carrazza afirma que “o imposto há de incidir, pois, sobre *todos* os rendimentos auferidos, sujeitando-os a um mesmo tratamento fiscal”⁹⁷. E continua dizendo que “não há a possibilidade jurídica de segregar a espécie de renda obtida, tributando-a por critérios diferentes, isto é, por meio de alíquotas diferenciadas ou variações de bases de cálculo”⁹⁸.

Por fim, a progressividade determina que quanto maior a renda auferida (base de cálculo), maior será a alíquota que recairá sobre ela. Ou seja, a alíquota será tanto maior quanto maior for a renda do sujeito passivo. Este princípio tem estreita ligação com princípios como da igualdade e da capa-

⁹⁶ Dentre os autores que defendem que a Constituição traz um conceito implícito de renda como acréscimo patrimonial encontram-se: Roque Antônio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho e Luiz César Souza de Queiroz.

⁹⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos). São Paulo: Malheiros, 2009, p. 70.

⁹⁸ *Ibid.*, p. 70.

cidade contributiva e faz com que o Imposto de Renda tenha um caráter pessoal e seja instrumento de uma redistribuição de renda.

Com relação às normas gerais do IR, o CTN assim dispõe sobre o seu fato gerador:

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

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

II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Especificamente ao critério espacial deste tributo, é preciso trazer as lições do art. 43 § 1º. do CTN que dispõe: “*a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção*”.

Este artigo prevê a aplicação ao IR do princípio da extraterritorialidade. Em razão deste princípio, o Imposto de Renda pode recair sobre todas as rendas auferidas por residentes brasileiros em qualquer parte do mundo. Da mesma forma, também serão tributados pelo IR brasileiro os rendimentos auferidos no Brasil por residente no estrangeiro. Assim, se um residente brasileiro auferir renda na Polônia, terá que declará-lo e submetê-lo à respectiva tributação no Brasil (salvo se os dois países tiverem acordo contra a bi-tributação, hipótese na qual a renda será tributada em apenas um dos dois países ou conforme o que previsto no tratado).

O terceiro elemento da regra-matriz do imposto sobre a renda é o critério temporal. Conforme visto acima, intrínseco ao próprio conceito de renda está a noção de lapso temporal imprescindível para a definição do acréscimo patrimonial verificado por determinado sujeito. Em outras palavras, para se realizar o confronto entre as entradas e saídas, necessário para se apurar a renda auferida pelo indivíduo, será preciso se fazer uma análise durante um lapso temporal definido. O critério temporal do tributo será, portanto, “o derradeiro momento do último dia relativo ao período de competência, ou seja, no átimo final do exercício financeiro” (Carvalho, 2007). Assim, conforme veremos a seguir, o critério temporal será diferente caso se tratar de pessoa jurídica ou física e, entre as pessoas jurídicas, dependerá do regime de tributação escolhido por ela (lucro presumido ou real)

Passemos agora à análise do conseqüente da regra-matriz do Imposto sobre a Renda. No critério pessoal, temos como sujeito ativo a mesma pessoa política detentora da competência tributária para instituí-lo — a União Federal, que administrará o recolhimento e administração do tributo através



da Receita Federal. Já o sujeito passivo será, a princípio, a pessoa que realizar o fato descrito no critério material — aquele que auferir renda — independentemente de ser pessoa física ou jurídica. Neste sentido o art. 45 do CTN dispõe que:

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Já no que diz respeito ao critério quantitativo, a base de cálculo será o valor da renda verificada pela pessoa no instante descrito pelo critério temporal.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Tendo em vista que, conforme vimos acima, o conceito de renda equivale a acréscimo patrimonial, para se aferir a base de cálculo do imposto haverá que se fazer o confronto de todas as receitas (entradas) recebidas pela pessoa física ou jurídica e das despesas (saídas) permitidas pela lei, para se chegar à base de cálculo do Imposto sobre a Renda. No caso das pessoas jurídicas, portanto, a base de cálculo do Imposto de Renda será o lucro presumido, arbitrado ou real, dependendo do regime de apuração à que a pessoa esteja submetido.

Por fim, as alíquotas aplicáveis serão aquelas previstas em lei. No caso da pessoa física, as alíquotas são progressivas em razão do aumento da base de cálculo, ou seja, quanto maior a renda auferida, maior será a alíquota aplicada. Já a alíquota referente às pessoas jurídicas é fixa com base no seu lucro real, presumido ou arbitrado, havendo uma alíquota adicional no caso da base de cálculo ultrapassar determinado montante estipulado em lei.

B) IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA — PESSOA FÍSICA

a) Critério Material

O Imposto sobre a Renda de Pessoa Física tem por critério material o fato de auferir renda ou proventos de qualquer natureza num determinado lapso de tempo. A renda e o provento para fins de tributação pelo Imposto



de Renda devem ser considerados como **acréscimo patrimonial**, ou seja, como a diferença entre os rendimentos auferidos e as despesas necessárias à sobrevivência do indivíduo. Assim a legislação do IRPF deve prever, além da tributação das receitas auferidas pela pessoa física, a permissão de dedução de certas despesas com saúde, educação, previdência, dependentes, etc.

b) Critério Temporal

Para a verificação do acréscimo patrimonial auferido por determinada pessoa, é preciso se considerar um lapso temporal definido por lei. Para as pessoas físicas, a lei define que o lapso temporal para a consideração do acréscimo patrimonial corresponde ao período de um ano-calendário, esgotando-se, portanto, no dia 31 de dezembro de cada ano. Será, portanto, neste o instante que se reputará ocorrido o fato gerador do tributo, pois é somente neste momento que é possível verificar o ganho de renda (rendimentos auferidos menos as despesas dedutíveis).

Não confundir, portanto, o critério espacial — momento em que se reputa ocorrido o fato gerador, com o momento em que ocorre a apuração e o recolhimento do Imposto sobre a Renda, que pode ocorrer na medida em que os ganhos são auferidos. Conforme se verificará a seguir, o IRPF tem várias formas de recolhimento que em sua maioria ocorrem na medida do recebimento dos rendimentos pela pessoa física, mas estes recolhimentos, em geral, representam meras antecipações do tributo a ser apurado somente após o fechamento do ano-calendário, no Ajuste Anual.

b.1) Formas de Recolhimento

O Imposto de Renda da Pessoa Física conta com seis formas diferentes de recolhimento, conforma a natureza da receita auferida pelo indivíduo: *a)* Desconto pela fonte pagadora, *b)* Recolhimento mensal obrigatório, *c)* Recolhimento complementar facultativo, *d)* Tributação exclusiva na fonte, *e)* Tributação Definitiva e *f)* Declaração de Ajuste Anual. Vejamos detalhadamente cada uma delas:

i) Desconto pela fonte pagadora: O Imposto de Renda relativo a certos rendimentos auferidos pelo indivíduo está submetido ao desconto e recolhimento pela respectiva fonte pagadora. Ou seja, ao efetuar o pagamento, a pessoa (física ou jurídica) que o realiza deve descontar o IRPF devido e passar o valor correspondente à União Federal. Assim, a pessoa receberá a sua remuneração com o desconto do imposto de renda a ela relativo. Os valores

recolhidos por esta sistemática representam meras antecipações do IRPF a ser calculado na ocasião da Declaração de Ajuste Anual. Assim, os valores já arrecadados com base neste método, serão compensados com o imposto calculado na Declaração de Ajuste Anual.

ii) Recolhimento mensal obrigatório: A segunda forma de arrecadação do IRPF é o recolhimento mensal obrigatório, também conhecido por “carnê-leão”. Assim, ganhos recebidos pela pessoa física e pagos por outra pessoa física, se não sujeitos à tributação na fonte, tais como: pensão alimentícia, remuneração pela prestação de serviços, aluguéis, bem como rendimentos auferidos de fontes localizadas no exterior, ficam sujeitos ao recolhimento mensal obrigatório. Como no caso do desconto pela fonte pagadora, os valores recolhidos pelo “carnê-leão” representam antecipações do IRPF a ser calculado na Declaração de Ajuste Anual, podendo tais valores ser, portanto, compensados com o valor apurado no ajuste. Importante salientar que o recolhimento mensal é obrigatório, sujeitando-se a pessoa que não o realizar ao pagamento de multa.

iii) Recolhimento complementar facultativo: O recolhimento complementar facultativo é uma maneira de antecipar o pagamento do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual, no caso de recebimento de rendimentos de fontes pagadoras pessoa física e jurídica, ou de mais de uma pessoa jurídica. Muitas vezes uma mesma pessoa pode receber rendimentos de diversas fontes. Mesmo que todos os rendimentos sejam tributados pela sistemática do desconto na fonte ou pelo recolhimento mensal obrigatório, pode acontecer de o somatório dos rendimentos ficarem submetidos a uma alíquota diversa à que foi aplicada. Assim, o contribuinte terá duas opções: ou efetua o recolhimento complementar facultativo, apurando o IRPF devido em virtude da somatória dos rendimentos auferidos; ou os declara somente no momento da Declaração de Ajuste Anual, ocasião na qual terá que recolher o tributo devido ao longo de todo o exercício.

iv) Tributação Exclusiva na Fonte: A quarta forma de recolhimento do IRPF é a tributação exclusiva na fonte. Ao contrário das sistemáticas anteriormente analisadas, a tributação exclusiva na fonte não é mera antecipação do Imposto de Renda a ser apurado na Declaração de Ajuste Anual. Nesta forma de arrecadação, os valores são também descontados pela fonte pagadora, mas tal desconto é a título definitivo, ou seja, o valor pago a título de IRPF não entra no cálculo nem é compensado no ajuste anual a ser feito pelo sujeito passivo. Dentre os rendimentos tributados por esta forma de apuração encontram-se: o 13º salário; os rendimentos produzidos por qualquer aplicação financeira de renda fixa, em fundos de investimento financeiro, fundos

de ações, entre outros; prêmios distribuídos por meio de concursos e sorteios em geral, sob a forma de bens e serviços, e os pagos em dinheiro; os juros pagos ou creditados individualmente a titular, sócio ou acionista, a título de remuneração do capital próprio; os rendimentos recebidos no Brasil por não-residentes, se não tributado de forma definitiva, entre outros.

v) Tributação Definitiva: Outra forma de arrecadação do IRPF é a tributação definitiva. Da mesma forma que a tributação exclusiva na fonte, os valores pagos a título de IRPF submetido à tributação definitiva não representam antecipações do IRPF devido na Declaração de Ajuste Anual e, portanto, não serão considerados no cálculo desta. Exemplo de rendimento submetido à tributação definitiva é aquele auferido em virtude de ganho de capital em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza, previsto no artigo 21 da Lei 8.981/95⁹⁹, no artigo 117 do RIR/99¹⁰⁰ e no artigo 8º da IN SRF nº 15/2001¹⁰¹.

vi) Declaração de Ajuste Anual: Por fim, a última forma de apuração e recolhimento do IRPF é a Declaração de Ajuste Anual. Conforme visto acima, o critério temporal do IRPF é o acréscimo patrimonial realizado pelo sujeito passivo durante o lapso temporal de um ano-calendário. Assim, até 31 de dezembro o indivíduo pode auferir renda, ter despesas dedutíveis e, portanto, é nesta data que se fechará o “balanço” relativo às receitas e despesas/custos de determinada pessoa durante o ano. A Declaração de Ajuste Anual nada mais é, portanto, que este “balanço” das contas do contribuinte, no qual se declarará todos os rendimentos auferidos, as despesas incorridas, a variação patrimonial, bem como se fará a compensação do tributo já descontado e pago pela fonte, pelo recolhimento mensal obrigatório ou complementar.

Resumidamente, portanto, a Declaração de Ajuste Anual assim é composta:

- 1) Rendimentos Tributáveis (-) Deduções = Base de cálculo do IRPF**
- 2) Base de cálculo do IRPF (X) alíquota correspondente = Imposto Devido**
- 3) Imposto Devido (-) Imposto pago = Imposto a pagar ou a restituir**

Em virtude das sistemáticas de recolhimento que configuram antecipações do IRPF (desconto na fonte, recolhimento mensal obrigatório e recolhimento complementar), pode ocorrer, quando do Ajuste Anual, ao se efetuar as deduções previstas pelo ordenamento jurídico, que o contribuinte tenha

⁹⁹ Lei 8981/ 95 Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.

¹⁰⁰ RIR 99 Art. 117. Está sujeita ao pagamento do imposto de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza (Lei nº 7.713, de 1988, arts. 2º e 3º, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21).

§ 2º Os ganhos serão apurados no mês em que forem auferidos e tributados em separado, não integrando a base de cálculo do imposto na declaração de rendimentos, e o valor do imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração (Lei nº 8.134, de 1990, art. 18, § 2º, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21, § 2º).

¹⁰¹ Art. 8º Estão sujeitos à tributação definitiva:

I — ganhos de capital auferidos na alienação de bens e direitos;

II — ganhos de capital decorrentes da alienação de bens ou direitos e da liquidação ou resgate de aplicações financeiras, adquiridos em moeda estrangeira;

III — ganhos de capital decorrentes da alienação de moeda estrangeira mantida em espécie;

IV — ganhos de capital referentes à diferença a maior entre o valor da integralização e o constante da declaração de bens, na transferência de bens e direitos da pessoa física a pessoa jurídica, a título de integralização de capital;

V — ganhos de capital apurados na transferência de propriedade de bens ou direitos por valor superior àquele pelo qual constavam na declaração de rendimentos do de cujus, do doador ou do ex-cônjuge, a herdeiros, legatários ou donatários em adiantamento da legítima, nos casos de sucessão; ou a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou da união estável;

VI — ganhos líquidos auferidos nas operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;

VII — ganhos líquidos auferidos na alienação de ouro, ativo financeiro;

VIII — ganhos líquidos auferidos em operações realizadas nos mercados de liquidação futura, fora de bolsa.

recolhido um valor maior que o efetivamente devido por meio destas antecipações. Neste caso, portanto, é que ocorre a “restituição” do Imposto de Renda, que nada mais é que uma devolução dos valores pagos a mais durante o exercício a título deste tributo.

Na Declaração de Ajuste Anual é dada ao contribuinte a opção do desconto simplificado. Trata-se de um desconto de 20% sobre os rendimentos tributáveis que substitui todas as deduções legais cabíveis. Não necessita de comprovação e está limitado, na declaração de 2013, ao valor de R\$14.542,60. Pode ser utilizado independentemente do montante dos rendimentos recebidos e do número de fontes pagadoras.

C) Critério Espacial

O Imposto de Renda da Pessoa Física foi o primeiro a ser informado pelo critério da extraterritorialidade no Brasil, ou seja, tributando-se a renda recebida em qualquer parte do mundo, desde que auferida por residente brasileiro.

Com relação ao critério espacial deste tributo, é preciso trazer as lições do art. 43 § 1º. do CTN que dispõe: “*a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção*”.

Este artigo prevê a aplicação ao IR do princípio da extraterritorialidade. Em razão deste princípio, o Imposto de Renda recai sobre todas as rendas auferidas por residentes brasileiros em qualquer parte do mundo. Da mesma forma, também serão tributados pelo IR brasileiro os rendimentos auferidos no Brasil por residente no estrangeiro. Assim, se um residente brasileiro auferir renda na Polônia, terá que declará-lo e submetê-lo à respectiva tributação no Brasil (salvo se os dois países tiverem acordo contra a bi-tributação, hipótese na qual a renda será tributada em apenas um dos dois países ou conforme o que previsto no tratado).

d) Critério Pessoal

d.1) Sujeito Ativo

O sujeito ativo do IRPJ é a mesma pessoa política detentora da competência tributária para instituí-lo — a União Federal, que administrará o recolhimento e administração do tributo através da Receita Federal.

Parágrafo único. Estão também sujeitos à tributação definitiva os ganhos de capital e os ganhos líquidos referidos nos incisos I, VI, VII e VIII quando recebidos por pessoas não-residentes no país.



d.2) Sujeito Passivo

O art. 45 do CTN dispõe que “contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis”.

Segundo o RIR/99, os contribuintes do IRPF poderão ser:

- a) Domiciliados ou residentes no Brasil
- b) Domiciliados ou residentes no exterior, em face de rendimentos auferidos no Brasil
- c) Menores e incapazes
- d) Beneficiários de pensão alimentícia
- e) Espólio

1) Base de cálculo

e.1) Rendimentos Tributáveis

O artigo 34 do CTN dispõe que “a base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”. Por sua vez, o art. 3º da lei 7.713/88 dispõe que “o imposto incidirá sobre o rendimento bruto” e o seu § 1º que “constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados”.

A base de cálculo do IRPF se constitui, portanto, pelos rendimentos do sujeito passivo, sejam aqueles advindo do capital, trabalho ou de qualquer outra natureza, independentemente da forma como é denominado. O RIR elenca como tributáveis certas verbas recebidas como rendimento do trabalho assalariado e não-assalariado, de aluguéis ou royalties e os ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza.

e.2) Rendimentos não-tributáveis ou isentos

O art. 6º Lei 7713/88, o art. 39 RIR/99 e a IN15/01 trazem uma série de rendimentos que não estão sujeitos à tributação pelo IRPF. Dentre eles podemos citar os valores recebidos a título de alimentação, transporte e uniformes; diárias e ajudas de custo, rendimentos da caderneta de poupança, aposentadoria por acidente de serviço ou moléstia grave, aposentadoria após 65 anos até limite estipulado em lei, bens adquiridos por doação ou herança,



seguro e pecúlio por morte ou invalidez permanente, lucros e dividendos distribuídos, bolsa de estudo e pesquisa sem benefício ao pagador, seguro-desemprego, auxílio-natalidade, funeral e acidente, salário família, verbas indenizatórias, verbas recebidas a título de FGTS, PIS, PASEP, programas de demissão voluntária e indenização desapropriação para fins de reforma agrária. Destaca-se também a isenção da aposentadoria e/ou pensões recebidos pelos portadores de moléstias graves, elencadas em lei.

No que tange às isenções referentes ao ganho de capital na alienação de bens ou direitos, destaca-se a alienação de bens de pequeno valor (cujo preço de alienação, seja igual ou inferior a R\$ 20.000,00), alienação de único imóvel em 5 anos até o valor de R\$ 440.000,00 (Lei 9.250/95) e venda de imóvel residencial se investido em outro no prazo de 180 dias (Lei 11.196/05).

e.3) Deduções do rendimento bruto

Conforme visto, o conceito de renda para fins de tributação pelo IR deve levar em consideração não somente os rendimentos auferidos pela pessoa física, mas também certas despesas por ela realizadas. Assim, a legislação do IRPF prevê algumas despesas dedutíveis do rendimento, para fins de apuração da renda auferida.

Algumas destas deduções podem ser descontadas tanto mensalmente quanto no ajuste anual, seja por meio do desconto na fonte ou pelo recolhimento mensal obrigatório; já outras (saúde e educação) somente poderão ser deduzidas na ocasião do desconto anual.

i) Deduções mensais: podem ser deduzidas mensalmente, do imposto devido a título de desconto na fonte ou no recolhimento mensal obrigatório as seguintes despesas (o contribuinte poderá também optar em deduzi-las somente no Ajuste Anual):

— **Contribuição Previdenciária pública ou privada**

— **Dependentes** — se o contribuinte do IRPF possui dependentes, a lei fixa um valor mensal e anual (caso não seja feito o desconto mensal) para que seja descontado do IRPF devido. A lei tributária considera como dependente:

- o cônjuge ou companheiro
- filhos até 21 anos (ou até 24 se no ensino superior) ou de qualquer idade quando incapacitado
- o irmão, o neto ou o bisneto até 21 anos com guarda judicial
- os pais, os avós ou os bisavós, sem rendimentos
- o absolutamente incapaz, do qual o contribuinte seja tutor ou curador.

Importante salientar que é vedada a dedução concomitante (pelo pai e pela mãe, por exemplo) do montante referente a um mesmo dependente.

— **Pensão alimentícia** — quem paga pensão alimentícia pode descontar o valor do IRPF a ser pago.

— **Despesas Escrituradas no Livro Caixa (trabalho não-assalariado):** os profissionais autônomos que recebem por meio da pessoa física, poderão escriturar um Livro Caixa para fins de contabilizar as despesas necessárias para o exercício de sua atividade. Algumas destas despesas poderão ser descontadas no IRPF por ele apurado. As despesas passíveis de deduções são as seguintes:

a) a remuneração paga a terceiros, desde que com vínculo empregatício, e os encargos trabalhistas e previdenciários

b) os emolumentos pagos a terceiros;

c) as despesas de custeio pagas, necessárias à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora: são aquelas indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, como aluguel, água, luz, telefone, material de expediente ou de consumo.

Não são dedutíveis despesas na aplicação de capital, ou seja, gastas na aquisição de bens necessários à manutenção da fonte produtora, cuja vida útil ultrapasse o período de um exercício, e que não sejam consumíveis, como por exemplo, instalação de escritório ou consultório, aquisição e instalação de máquinas, equipamentos, instrumentos, mobiliários, etc. Além disso, as despesas com transporte, locomoção, combustível, estacionamento e manutenção de veículo próprio não são consideradas necessárias à percepção da receita e, por isso não são dedutíveis no livro Caixa

As deduções permitidas não poderão exceder à receita mensal da atividade. Se as deduções de determinado mês ultrapassarem a receita mensal, poderão ser compensadas nos meses seguintes até o mês de dezembro.

ii) Deduções na Declaração de Ajuste Anual: algumas despesas somente poderão ser deduzidas na Declaração de Ajuste Anual, como as despesas com instrução e saúde.

— **Despesas com instrução do contribuinte e dependentes** — certas despesas com educação do contribuinte e de seus dependentes (pré-escolar, de 1º, 2º e 3º graus, cursos de especialização ou profissionalizantes) podem ser deduzidas do IRPF a ser pago. Estas despesas, no entanto, estão sujeitas ao limite anual individual definido a cada ano-base. Para a declaração de 2013, referente ao ano-calendário de 2012, o limite estabelecido foi de R\$ 3.091,35.

— **Despesas com saúde do contribuinte e dependentes** — despesas com saúde (médicos, dentistas, psicólogos, fisioterapeutas, fonoaudiólogos, terapeutas ocupacionais e hospitais, bem como as despesas com exames laboratoriais, serviços radiológicos, aparelhos ortopédicos e próteses ortopédicas e dentárias) também podem ser deduzidas no cálculo do IRPF, sem limite de montante.

2) Alíquotas

Há duas tabelas do IRPF, cujas faixas de renda e eventualmente as alíquotas costumam variar a cada ano. A primeira tabela é a mensal e serve para o cálculo do IRPF a ser descontado na fonte ou para o recolhimento mensal obrigatório. Para o ano-calendário de 2014, a tabela mensal é a seguinte:

Alíquotas mensais — ano-calendário 2014

Base de cálculo	Alíquota
Até 1.787,78	0
De 1.787,78 até 2.679,29	7,5
De 2.679,30 até 3.572,43	15
De 3.572,44 até 4.463,81	22,5
Acima de 4.463,81	27,5

A segunda tabela é anual, utilizada para a apuração do imposto devido na Declaração de Ajuste Anual. Para a Declaração de 2014, referente ao ano-calendário de 2013, a tabela a ser utilizada será a seguinte:

Alíquotas anuais — ano-calendário 2013

Base de cálculo	Alíquota
Até 20.529,36	0
De 20.529,37 até 30.766,92	7,5
De 30.766,93 até 41.023,08	15
De 41.023,09 até 51.259,08	22,5
Acima de 51.259,08	27,5

3) Deduções no imposto apurado

Após a apuração do IRPF devido, a legislação ainda permite que sejam efetuadas certas deduções como no caso de contribuições feitas a fundos ligados a Conselhos Municipais, Estaduais e Nacional dos Direitos da Criança e do Adolescente ou em favor de projetos culturais e investimentos feitos a título de incentivo às atividades audiovisuais.

Além disso, deve-se efetuar a dedução do imposto retido na fonte ou o pago, inclusive a título de recolhimento complementar, correspondente aos rendimentos incluídos na base de cálculo e o imposto pago no exterior, desde que haja a previsão em acordo ou convenção internacional.



Por fim, a lei permite a dedução da contribuição patronal paga à Previdência Social pelo empregador doméstico incidente sobre o valor da remuneração do empregado.

QUESTÕES

Caso 1: Imposto de Renda Pessoa Física

João se formou em ciências da computação e iniciou sua carreira prestando assistência técnica a amigos e conhecidos. Atualmente, João presta serviços a duas pequenas empresas, recebendo de cada uma o valor mensal de R\$ 1.450,00.

Além desta remuneração, João presta também serviços a pessoas físicas, recebendo em média o valor de R\$ 5.000,00 por mês.

Inicialmente, João trabalhava na sua própria casa, mas no ano passado ele resolveu alugar uma pequena sala para realizar suas reparações. O valor dos custos para a manutenção do seu escritório (aluguel, água, luz, internet, material) é, em média, R\$1.000,00 por mês.

No ano passado, João recebeu uma herança de seu pai correspondente a um imóvel no valor de R\$ 100.000,00 e a quantia em dinheiro de R\$20.000,00.

João é casado, tem duas filhas menores de 21 anos e sua esposa é dona de casa e não auferi renda.

João recolhe a sua contribuição previdenciária no valor de R\$250,00 por mês.

O valor total da mensalidade do colégio das filhas de João é de R\$ 1.500,00.

No ano passado, uma de suas filhas teve problemas de saúde e João desembolsou o correspondente à R\$5.000,00 na internação e tratamento da doença.

Por conta deste problema de saúde da filha, João resolveu vender um terreno que possuía fora da cidade, no valor de R\$100.000,00, que fora adquirido um ano antes por R\$ 90.000,00.

João doou R\$500,00 a uma entidade cultural.

No ano passado, João recebeu um prêmio da Mega Sena no valor de R\$200.000,00.

Diante deste caso, responda:

- 1) Tendo em vista que João recebeu diversos tipos de rendimentos durante o ano passado, mostre quais os tipos de recolhimentos a que cada um se submete.
- 2) Quais as despesas que podem ser deduzidas mensalmente e quais somente na declaração de ajuste anual?
- 3) Calcule o valor devido e cite as formas de recolhimento do IRPF do mês de agosto de 2010.
- 4) Faça a Declaração de Ajuste Anual do IRPF de João, optando pela sistemática mais favorável e diga qual o valor a recolher ou a ser restituído.



Caso 2: Imposto de Renda Pessoa Física

Alan Harper é quiropraxista e trabalha como funcionário em uma clínica de reabilitação, além de realizar a prestação de seus serviços a pessoas físicas de forma autônoma. Ele recebe da clínica, em razão de vínculo empregatício, o salário de R\$5.000,00. Fora do seu expediente, realiza atendimentos na casa de seus clientes, recebendo mensalmente, de pessoas físicas, o valor de R\$3.000,00. Em 2011 seu irmão Charlie faleceu, deixando para ele uma herança em dinheiro no valor de R\$ 500.000,00. Alan é divorciado e tem um filho — Jake, que está sob a guarda da mãe. Ele paga uma pensão a seu filho no valor de R\$3.000,00 por mês. Alan tem despesas pessoais com alimentação, vestuário e atividades culturais no valor de R\$2.000,00 mensais. Além disso, recolhe a sua contribuição previdenciária no valor de R\$500,00 por mês. Em 2011, ele teve problemas psicológicos em virtude da morte de seu irmão, tendo que ser internado durante 3 meses em uma clínica psiquiátrica. As despesas arcadas por ele em razão deste problema de saúde totalizaram o valor de R\$1.000,00 por mês. Em 2011, Alan vendeu um terreno na praia de Malibu-RJ, auferindo um ganho de capital de R\$ 100.000,00 na transação.

Diante deste caso, responda:

- a) Tendo em vista que Alan recebeu diversos tipos de rendimentos durante o ano de 2011, mostre quais os tipos de recolhimentos do IRPF a que cada um se submete.
- b) Quais as despesas que podem ser deduzidas do IRPF mensalmente e quais somente na declaração de ajuste anual?

Caso 3: Leia a reportagem abaixo e responda à questão a seguir:

Contribuinte vence ação sobre IR

Autor: Por Bárbara Pombo | De São Paulo Valor Econômico — 29/03/2012

O Plenário do Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região (São Paulo e Mato Grosso do Sul) declarou ontem inconstitucional o limite estabelecido para dedução de gastos com educação no Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF). Em julgamento que durou cerca de duas horas, 11 dos 18 desembargadores federais que compõem o Órgão Especial do tribunal entenderam que proibir o abatimento integral viola o direito de acesso à educação previsto na Constituição Federal, além da capacidade contributiva. “Se a Constituição diz que é dever do Estado promover e incentivar a educação, é incompatível vedar ou restringir a dedução de despesas”, disse o relator do caso, desembargador Mairan Maia.(...)

A constitucionalidade do limite de abatimento foi analisada a partir de um recurso de um contribuinte paulista que caiu na malha fina por não ter observado o valor máximo para dedução na declaração do IR em 2002. Na



época, o limite era de R\$ 1,7 mil. Para 2012, o montante foi fixado em R\$ 2.958 mil. Na ação, o contribuinte pleiteia o direito de abater todos os gastos com educação de seus filhos e esposa.(...)

No voto, proferido ao longo de cerca de 40 minutos, afirmou ainda que a imposição de limites cria obstáculos para que os brasileiros consigam exercer um direito básico. “É uma legislação despida de justificativa econômica e lógica que onera o contribuinte e arbitra um valor sem critério”, disse, referindo-se ao dispositivo da Lei nº 9.250, de 1995, que fixa o limite de dedução com despesas na educação infantil, ensino fundamental, médio e educação superior.

A desembargadora Regina Costa afirmou ainda que a Constituição determina que o salário mínimo deve ser suficiente para atender necessidades básicas, como saúde, moradia e educação. Da mesma forma, as despesas com esses itens não deveriam ser consideradas para apuração do IR. “O Fisco não aceita a dedução integral e ainda tributa sobre gastos com direitos vitais”, disse. O conceito de renda, previsto na legislação, reforça a incompatibilidade da norma com a Constituição, segundo os desembargadores. De acordo com eles, o que seria tributável é o acréscimo patrimonial ou riqueza nova que fosse apurada durante o ano. (...)

Diante da decisão do TRF3, exponha argumentos favoráveis ao limite de dedução de gastos com educação (posição do fisco), trazendo exemplos numéricos para fundamentar a sua resposta.

LEITURA OBRIGATÓRIA

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p.61-96.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

PENHA, José Ribamar Barros. *Imposto de Renda Pessoa Física: norma, doutrina, jurisprudência e prática*. São Paulo: MP Editora, 2010.

AULA 11. TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA 2: IMPOSTO SOBRE A RENDA — PESSOA JURÍDICA

ESTUDO DE CASO

A sociedade TOP Brasil é controladora de uma sociedade localizada no exterior, em país de tributação que não se enquadra na lista de paraísos fiscais/tributação favorecida. Considerando que a sociedade localizada no exterior auferiu lucros no ano-calendário 2011, a Receita Federal do Brasil, em procedimento de fiscalização, questionou a razão pela qual tais valores não foram tributados no Brasil e, em resposta aos questionamentos formulados, a TOP Brasil informou que os lucros não foram disponibilizados, tendo sido reinvestidos no país de origem. Não obstante o referido esclarecimento, o Fiscal lavrou Auto de Infração, com base no art. 74 da MP nº 2.158/01, o qual dispõe que “os lucros auferidos por controlada ou coligada no exterior serão considerados disponibilizados para a controladora ou coligada no Brasil na data do balanço no qual tiverem sido apurados”. Pergunta-se: essa cobrança é válida? Analise com base nos dispositivos legais e constitucionais. Vide STF ADI 2588, RE 541.090 e STJ REsp nº 983.134/RS.

A) REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

A tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica pode ser feita por meio de três formas de apuração: lucro presumido, lucro real e lucro arbitrado. Vejamos as peculiaridades de cada uma.

1) Lucro presumido

O regime do Lucro Presumido é uma forma de tributação simplificada e opcional. Ela se baseia numa presunção legal de lucratividade para fins de cálculo da base de cálculo do Imposto de Renda. Assim, independe dos resultados apurados contabilmente.

O regime de apuração é trimestral em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12 de cada ano. Apesar de ser um regime facultativo, a permanência na opção é obrigatória por todo o ano-calendário.

A partir de 2014, para a pessoa jurídica submeter os seus rendimentos à sistemática do Lucro Presumido, terá que ter uma receita total, no ano-calendário anterior, igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00, segundo a Lei 12.814/13.

A apuração com base no lucro presumido se dá da seguinte maneira: a base de cálculo do IRPJ é determinada mediante a aplicação de determinados



percentuais previstos em lei (presunção de lucro) à receita bruta mensal do contribuinte. Após se chegar à base de cálculo, se aplica a alíquota de 15% do IRPJ, mais o adicional de 10% para a parcela da base de cálculo que ultrapassar o valor de R\$ 60.000,00.

Cálculo:

Receita Bruta X % atividade = Lucro sobre a Receita Bruta
(+) Ganhos de capitais, Rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras e todos os resultados positivos decorrentes de atividades assessorias da PJ;
(+) Demais receitas, rendimentos e resultados positivos auferidos no trimestre, inclusive juros sobre o capital próprio.
(=) **Lucro Presumido X 15% = IR devido**
Adicional de 10% se BC exceder a R\$60.000,00

Considera-se como Receita Bruta para fins de aplicação da alíquota do lucro presumido o *i*) produto da venda de bens nas operações de conta própria, *ii*) o preço dos serviços prestados e *iii*) resultado auferido nas operações de conta alheia (ex: comissões obtidas sobre representação de bens ou serviços de terceiros). Da receita bruta deve-se excluir o valor pago a título de IPI, ICMS no regime de substituição tributária, vendas canceladas e devoluções bem como descontos incondicionais.

As alíquotas de presunção do lucro a serem aplicadas sobre a receita bruta dependem da atividade que deu origem à receita, de acordo com a seguinte tabela:

Revenda, para consumo, de combustível	1,6%
Venda de mercadorias ou produtos — comércio Transporte de cargas Serviços hospitalares Atividade Rural Construção Civil com emprego de material Atividades imobiliárias (venda)	8%
Serviços de Transporte de passageiros Prestação de serviço exclusivo com receita inferior a R\$120mil	16%
Serviços em geral Intermediação de negócios Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos — Construção Civil — mão de obra	32%

Sublinhe-se o fato da prestação de serviço estar enquadrada tanto na alíquota de 16%, quanto na alíquota de 32%. O serviço será tributado pela alíquota de 16% sobre a receita bruta de cada trimestre no caso das pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços (exceto as que prestam serviços hospitalares e as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada), cuja receita bruta anual não ultrapassar R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais) (RIR/1999, art. 519, § 4º).

Por fim, cumpre salientar que a pessoa jurídica optante do lucro presumido poderá escolher, como critério de reconhecimento de suas receitas das receitas das vendas de bens e direitos ou da prestação de serviços, o regime de competência ou o regime de caixa¹⁰². Regra geral, conforme veremos a seguir no lucro real, a pessoa jurídica apura a base de cálculo dos impostos e contribuições pelo regime de competência. Neste regime, a receita é computada no momento da venda ou da prestação de serviço, independentemente do recebimento efetivo dos valores. Entretanto, no caso de opção pelo lucro presumido, a pessoa jurídica poderá adotar o critério de reconhecimento das receitas das vendas de bens e direitos ou da prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida dos recebimentos, ou seja, pelo regime de caixa.

2) Lucro real

Outra opção de tributação da pessoa jurídica é o lucro real. Este tipo de tributação é feita com base no lucro efetivo que a pessoa jurídica auferiu. É o regime jurídico padrão de apuração do IRPJ ou seja, pode ser utilizado por todas as pessoas jurídicas que assim o quiserem. Algumas empresas, no entanto, são obrigadas a apurar o IRPJ pelo lucro real.

A opção pelo lucro real exige da empresa um certo grau de estrutura e organização, já que requer uma maior quantidade de livros e escriturações contábeis e fiscais (como o Livro de Apuração do Lucro Real — LALUR), bem como exige a manutenção de documentação idônea principalmente para comprovar as despesas e gastos deduzidos da receita bruta.

O ponto de partida para a apuração do IRPJ pelo lucro real é o Lucro Líquido apurado contabilmente. Apurado o Lucro Líquido Contábil, procede-se a uma série de ajustes com adições, exclusões e compensações, chegando-se ao lucro real, base de cálculo do IRPJ.

Segundo o art. 248 do RIR/99, o Lucro líquido compõe-se pela soma algébrica do: *i*) Lucro operacional — resultado das atividades, principais ou acessórias, que constituam objeto da pessoa jurídica, *ii*) Resultados não operacionais e *iii*) Participações. O Lucro Líquido deverá ser determinado de acordo com lei comercial e contábil.

¹⁰² IN SRF nº 104, de 1998



Já o Lucro real, segundo o art. 247 do RIR/99 é o “lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação”.

Conforme já mencionado, algumas pessoas jurídicas são obrigadas a se submeter ao regime do lucro real. O art. 246 do RIR/99 traz estes casos, dentre os quais destacam-se:

- Empresas que tiverem receita bruta total no ano-calendário anterior superior a R\$78 milhões (R\$ 6,5 milhões por mês)
- Instituições financeiras.
- Empresas que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital do exterior
- Empresas que tiverem usufruam de certos benefícios fiscais
- Empresas que tenham feito pagamento mensal pelo regime de estimativa
- Atividades de factoring.
- Atividades de construção, incorporação, compra e venda de imóveis que tenham registro de custo orçado.

Formas de apuração — lucro real

O lucro real pode ser apurado de duas maneiras diferentes a critério da Pessoa Jurídica. A primeira forma de apuração é a **trimestral** — cujos recolhimentos são definitivos, tendo por vencimento o último dia do mês subsequente ao trimestre. A segunda forma é a apuração **anual**, que se compõe por parcelas mensais estimadas que representam meros adiantamentos do IRPJ a ser apurado no ajuste anual, após o final do exercício — 31/12. A apuração anual se dá da seguinte forma:

Apuração do Lucro Real Anual

Lucro líquido contábil

(+) Adições

(-) Exclusões

(-) Compensação prejuízos fiscais

(=) Lucro real

(X) Alíquota de 15%

(X) Adicional de 10% (acima de R\$240.000,00)

(-) Deduções incentivos fiscais

(-) IRPJ pago e/ou retido na fonte

(=) IRPJ a pagar

Adições

As adições efetuadas no Lucro Líquido têm por objetivo evitar que seja computada na base de cálculo do IR despesa que tenha afetado o lucro líquido, mas que a legislação do IR considera indedutível. Para fins de apuração do IRPJ, algumas despesas são consideradas indedutíveis — devem ser, por isso, adicionadas ao lucro líquido (tendo em vista que para a sua apuração foram consideradas despesas e, portanto, diminuídas) para a apuração do lucro real.

O art. 299 do RIR/99 considera despesas dedutíveis aquelas: *i)* necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora, *ii)* pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa e *iii)* usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Estas despesas devem ser comprovadas por meio de documentação idônea.

Exclusões

As exclusões representam valores a serem diminuídos do Lucro Líquido Contábil para fins de apuração do lucro real. Têm por objetivo não computar na base de cálculo do IR receitas que aumentaram o lucro líquido da PJ, mas que a legislação tributária considera como não tributáveis. Exemplos de exclusões são certas receitas não tributadas ou isentas como: lucros e dividendos recebidos pela PJ, resultado credor da equivalência patrimonial, ganho de capital na transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária, seguros ou pecúlio em favor da empresa, pago por morte do sócio segurado.

Compensações — Prejuízos da PJ

A pessoa jurídica pode contabilizar dois tipos diferentes de prejuízo: um contábil — apurado na Demonstração de Resultado do Exercício (DRE) e outro fiscal, apurado após os ajustes do Lucro Líquido, na Demonstração do Lucro Real registrado no LALUR. Os prejuízos fiscais podem ser compensados, independente de prazo, no limite de 30% do lucro líquido ajustado apurado no exercício seguinte.

Prejuízos não-operacionais (não advindos da atividade principal da empresa) só poderão ser compensados com lucros da mesma natureza nos exercícios seguintes. Prejuízos de filiais, sucursais, controladas ou coligadas no exterior e perdas de capital de aplicações e operações efetuadas no exterior não podem ser compensados com o lucro real apurado no Brasil.

RTT — Regime Tributário de Transição

A Lei n. 11.638/07 trouxe mudanças nos métodos e critérios contábeis utilizados pelas Pessoas Jurídicas brasileiras, com a finalidade de ajustá-los aos padrões internacionais de contabilidade. Com o objetivo de garantir a neutralidade tributária das alterações introduzidas por esta lei, a Lei nº 11.941/09 criou o **Regime Tributário de Transição**.

Segundo a lei nº 11.941/09, o RTT sé obrigatório desde 2010 para todas as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ e a CSLL pelo lucro real e vigerá, segundo o artigo 15, § 1º da lei nº 11.941/09 “até a entrada em vigor de lei que discipline os efeitos tributários dos novos métodos e critérios contábeis, buscando a neutralidade tributária”.

Com o objetivo de que as mudanças nos critérios contábeis trazidas pela lei 11.638/07 não tragam reflexos tributários, o art. 16 da Lei que disciplina o RTT dispõe que “as alterações introduzidas pela Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, e pelos arts. 37 e 38 desta Lei que modifiquem o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício definido no art. 191 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, não terão efeitos para fins de apuração do lucro real da pessoa jurídica sujeita ao RTT, devendo ser considerados, para fins tributários, os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007”.

Assim, o artigo 17 da Lei 11.941/09 especifica o procedimento a ser adotado no caso de divergência entre a lei tributária e as novas regras contábeis: i) apuração do resultado do exercício de acordo com as modificações contábeis trazidas pela Lei 11.638/07, ii) proceder aos ajustes específicos no lucro líquido do período no Livro de Apuração do Lucro Real (“LALUR”), de forma a reverter o efeito da utilização de métodos e critérios contábeis diferentes daqueles vigentes em 31.12.07; e (iii) realizar os demais ajustes, no Livro de Apuração do Lucro Real, de adição, exclusão e compensação, prescritos ou autorizados pela legislação tributária, para apuração da base de cálculo do imposto.

A medida provisória nº 627 de 11 de novembro de 2013 acabou com o Regime Tributário de Transição e regulou os impactos fiscais das alterações contábeis e societárias promovidas pela Lei nº 11.638/07. No que se refere ao RTT, a MP 627/13 regula assuntos tais como o reconhecimento de receitas e despesas em virtude de ajustes a valor presente e a valor justo, além de questões sobre depreciação de ativos, arrendamento mercantil e teste de recuperabilidade.

3) Lucro Arbitrado

A última forma de apuração do imposto de renda — pessoa jurídica é o regime de lucro arbitrado. Geralmente este regime é aplicado subsidiariamente

aos demais, no caso de irregularidades na escrituração ou opção indevida pelos outros regimes. O artigo 47 da Lei 8.981/95 dispõe quando se aplicará o lucro arbitrado. Os principais casos são resumidamente os seguintes:

- a) quando o contribuinte não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal ou deixar de apresentá-los à autoridade tributária
- b) quando a escrituração a que estiver obrigado o contribuinte revelar evidentes indícios de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para *i)* identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária; ou *ii)* determinar o lucro real.
- c) quando o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido

A Lei 8.981/95 traz ainda as regras para a apuração do lucro arbitrado. Caso conhecida a receita bruta, a apuração do imposto será feita com base nesta, aplicando-se as alíquotas do lucro presumido acrescidas em 20%; caso desconhecida, outros elementos de apuração são trazidos pelo artigo 51 da mesma lei, tais como lucro real do último período de apuração, soma dos valores do ativo circulante, valor do patrimônio líquido, etc.

4) *Simple Nacional*

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123/2006. Este regime é aplicável às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01.07.2007. Este sistema abrange todos os entes da Federação, é facultativo, mas irretroativo para o ano calendário. O recolhimento é mensal e calculado sobre a receita bruta mensal da pessoa jurídica. O pagamento deve ser feito até o último dia da primeira quinzena ao mês subsequente em que a receita tiver sido auferida.

A Lei Complementar 139/2011 alterou os valores máximos de receita bruta anual para definição de micro e pequena empresa. Na redação original da LC 123/06, considerava-se microempresa, para fins de inclusão no SIMPLES, o empresário, pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 e empresa de Pequeno Porte o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00. A partir de 2012, estes valores passarão a ser de até R\$ 360.000,00 para microempresário e R\$ 3.600.000,00 para pequena empresa.



Tal sistema tem por vantagem o fato de abranger os seguintes tributos:

- Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ);
- Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL);
- Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS);
- Contribuição para o PIS/Pasep;
- Contribuição Patronal Previdenciária (CPP);
- Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

A desvantagem, porém, é que o SIMPLES possui diversos impedimentos, o que pode fazer com que diversas empresas não possam escolher esta opção. Dentre as principais limitações que fazem com a pessoa jurídica não possa se enquadrar no regime do SIMPLES, destacam-se¹⁰³:

- auferir receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00 no ano-calendário anterior
- ter participação de outra pessoa jurídica em seu capital;
- que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- ter participação em seu capital de pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado do SIMPLES NACIONAL, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00
- ter participação em seu capital de pessoa física com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pelo SIMPLES NACIONAL, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;
- ter participação em seu capital de pessoa física que seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00;
- ser constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- que exerça atividade financeira (banco, corretoras, empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de previdência complementar) e atividade de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, asset managements, factorings
- resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 anos-calendário anteriores;
- constituída sob a forma de sociedade por ações;

¹⁰³ Retirado de <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/perguntas.asp>



- que tenha sócio domiciliado no exterior;
- ter participação em seu capital de entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- que possua débito com o INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- que exerça as seguintes atividades: geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica; importação ou fabricação de automóveis e motocicletas; importação de combustíveis; produção ou venda no atacado de cigarros, armas, munições e explosivos, bebidas alcoólicas, refrigerantes, entre outros produtos
- prestação de serviços de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
- que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- que realize atividade de consultoria;
- que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis; e
- que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando tributados pelo ISS.

O cálculo do valor a ser pago na sistemática do SIMPLES é feito da seguinte forma: apura-se o valor da receita bruta mensal e sobre ele se aplica uma alíquota a ser determinada pela receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao do período de apuração, constante nos anexos da Lei 123/2006.

QUESTÕES

1) Empresa XYZ, tributada pelo lucro presumido, teve, no primeiro trimestre de 2012 o faturamento composto da seguinte forma:

Receitas de vendas de mercadorias = R\$900.000,00

Receita de prestação de serviço = R\$60.000,00.

Rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa = R\$7.000,00 (retenção de R\$1.400,00 IRRF).

Ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente= R\$18.000,00

Calcule o imposto de renda devido pela empresa XZY, relativo ao primeiro trimestre.

2) O hotel “Praia Brava Resort S/A”, tem seu faturamento e despesas dedutíveis (em milhares de reais) distribuídos ao longo do ano de acordo



com a tabela abaixo. Seus sócios também têm participação relevante em uma indústria de equipamentos de surf com faturamento anual de R\$10 milhões.

Mês	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
Faturamento	200	300	150	30	20	10	10	10	30	60	150	200
Despesas	70	70	50	40	30	30	30	30	30	30	70	70

(em mil)

Considerando as informações abaixo, faça um parecer apontando os regimes de tributação possíveis, as vantagens e desvantagens de cada opção, bem como a melhor opção (e o porquê) à empresa consultante.

3) A Empresa ABC, optante do Simples Nacional, obtém receita bruta resultante exclusivamente da revenda de mercadorias. Calcule o montante a ser recolhido relativo ao mês de julho/2012.

Fluxo de faturamento (valores em milhares de R\$):

	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez
2012	30	20	20	30	70	20	100					
2011	80	90	70	50	50	30	30	90	20	20	100	100

LEITURA OBRIGATÓRIA

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p.61-96.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2009.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

AULA 12. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O FATURAMENTO E LUCRO — PIS, COFINS, CSLL

ESTUDO DE CASO

Uma indústria de alimentos do setor avícola, por imposição legal do Poder Público, fornece indumentária aos seus empregados que trabalham diretamente com o processamento dos alimentos. Por se tratar de obrigação legal, a indústria utiliza os custos despendidos como créditos de PIS/COFINS, com base no art. 3º da Lei nº 10.637/02. Após sofrer fiscalização da Receita Federal do Brasil, a sociedade é autuada com a glosa dos créditos e recorre ao seu escritório para que avalie as chances de êxito em eventual impugnação a ser apresentada na esfera administrativa. Vide CARF Acórdão nº 9303-01.741 — 3ª Turma — CSRF — Rel. Nanci Gama

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA CONSTITUIÇÃO

O artigo 195 da Constituição Federal prevê a instituição de contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social. Assim, o art. 195 enumera que poderão ser instituídas as seguintes contribuições sociais:

Art. 195. 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.

O parágrafo 4º do artigo 195 ainda prevê a possibilidade de serem instituídas outras contribuições sociais, destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que obedecido o disposto no artigo 154, I da CF/88 que prevê a instituição de impostos por meio de lei complemen-



tar, respeito à não-cumulatividade e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos impostos já discriminados na Constituição.

Veremos, a seguir, mais detalhadamente estas contribuições sociais.

A) Contribuição social sobre o lucro líquido

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL, foi instituída pela Lei nº 7.689/88 e é destinada, segundo o artigo 1º desta lei, ao financiamento da seguridade social.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. Lei n. 7.689, de 15.12.88. I. — Contribuições para-fiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais. II. — A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, e uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do par. 4.º do mesmo art. 195 e que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deveria observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, par. 4.º; C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas a lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, “a”). III. — Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada. IV. — Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa e que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1.º). V. — Inconstitucionalidade do art. 8.º, da Lei 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, “a”) qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro no prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, par. 6.º). Vigência e eficácia da lei: distinção. VI. — Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do artigo 8.º da Lei 7.689, de 1988. (RE 138284, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992 PP-13456 EMENT VOL-01672-03 PP-00437 RTJ VOL-00143-01 PP-00313)

O critério material da CSLL é o mesmo do IRPJ: auferir lucro. O critério espacial é todo o território nacional e o critério temporal dependerá do tipo de regime escolhido pela pessoa jurídica para fins de apuração do IRPJ.

O artigo 57 da Lei 8.981/95 com a redação da pela Lei 9.065/95, dispõe que “aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas”. Assim a forma e período de apuração da CSLL dependerá do regime de apuração escolhido para fins de IRPJ. Se a pessoa jurídica optar pelo lucro presumido, a CSLL será apurada trimestralmente, juntamente com o IRPJ. Já se a escolha for pelo Lucro Real, a CSLL poderá ser apurada ou trimestralmente ou através de recolhimentos mensais por estimativa conjugada com a apuração anual, a depender da escolha de apuração do IRPJ.

Regra geral, a base de cálculo da CSLL é o lucro do período, trimestral ou anual, antes da provisão para o IR e ajustado pelas adições e exclusões. Salvo exceções específicas previstas na lei, todas as deduções permitidas na apuração do lucro real são dedutíveis na apuração da base de cálculo da CSLL. (art. 57 da Lei nº 8.981/95). A alíquota da CSLL é de 9% sobre o lucro líquido ajustado. Para instituições financeiras, pessoas jurídicas de seguro privado e de capitalização a alíquota é majorada de 15%.

Para as pessoas jurídicas optantes do lucro presumido, aplicam-se sobre a receita bruta operacional as alíquotas de presunção de lucro de 12% para as receitas do comércio ou indústria e prestação de serviços hospitalares e de transporte e de 32% para as demais receitas, como, por exemplo, aquelas oriundas da prestação de serviços. Sobre este resultado soma-se (i) ganhos de capital, (ii) rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, (iii) as demais receitas e (iv) os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pela atividade operacional. Somente após a soma do lucro presumido com as demais receitas, aplica-se então a alíquota de 9% para apuração da CSLL.

No caso de apuração pelo Lucro Real, as pessoas jurídicas optantes pelo regime anual deverão pagar a CSLL, mensalmente, sobre uma base de cálculo estimada. Além disso, a pessoa jurídica poderá compensar na apuração anual a base negativa da CSLL de períodos anteriores, limitado a 30% do lucro apurado no período.

Serão sujeitos passivos da CSLL todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda.

B) PIS/PASEP e COFINS

O PIS — Programa de Integração Social — e o PASEP — Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público — foram instituídos pelas

Leis Complementares nº 07 e 08 de 1970, respectivamente. A Lei 9.715/98 trouxe novas regras a estas contribuições. Já a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91.

Com relação a estas contribuições, necessário se faz trazer um histórico do regime de incidência, principalmente no que se refere aos seus critérios materiais.

A redação original da CF/88 dispunha no artigo 195, inciso I que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, **o faturamento e o lucro**”. Nota-se que, na sua redação original, a CF autorizava a instituição de contribuições que tivessem por critério material e base de cálculo o faturamento da pessoa jurídica.

Neste mesmo sentido dispunham as leis do PIS/PASEP e COFINS. A Lei 9.715/98 dispunha no seu art. 2º que a contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente pelas pessoas jurídicas de direito privado (...) com base no **faturamento** do mês. Já o art. 3º definia que se considera faturamento a **receita bruta proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia**.

No que diz respeito à COFINS, o artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91 dispõe que a contribuição incidirá sobre o faturamento mensal, “**assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza**”.

Ou seja, tanto pela redação original da CF/88 quanto pelas leis reguladoras do PIS/PASEP e da COFINS, o critério material e a base de cálculo destas contribuições era o faturamento da pessoa jurídica, assim entendido a receita bruta advinda da venda de mercadorias ou da prestação de serviços. Assim, não era toda e qualquer receita que estava submetida à incidência da PIS/PASEP e da COFINS, mas somente aquelas auferidas em contrapartida à venda de bens e prestação de serviços. Todas as demais receitas, portanto, não deveriam entrar na base de cálculo destas contribuições.

Ocorre que a Lei 9.718 de 27 de novembro de 1998, trouxe regra diversa àquela até então praticada. Segundo o artigo 2º desta lei, as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento. Até aí não havia incompatibilidade com o disposto pela Constituição Federal nem com a regra estampada na lei 9.715/98 e na LC 70/91. Ocorre que o artigo 3º e seu parágrafo primeiro conceituam faturamento como receita bruta da pessoa jurídica, entendida como “a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil

adotada para as receitas”. Ou seja, pela redação deste dispositivo, o conceito de faturamento não deveria mais ficar restrito à receita bruta advinda da venda de mercadorias ou da prestação de serviço, mas deveria passar a ser considerado como a **totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica**.

Percebe-se, portanto, que o disposto no referido artigo ampliou o conceito de faturamento daquele até então praticado. Se até então a incidência da PIS/PASEP e COFINS se dava somente sobre a receita bruta da venda de mercadorias e da prestação de serviços, a partir da Lei 9.718/98, passou-se a admitir a incidência destas contribuições sobre toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, seja decorrente de sua atividade operacional ou não.

Ocorre que, conforme vimos, a redação da Constituição vigente à época da Lei 9.718/98 somente permitia contribuição social sobre o faturamento da pessoa jurídica, conforme artigo 195. Assim, a Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 modificou dito dispositivo, no sentido de permitir a instituição de contribuição social não só sobre o faturamento, mas também sobre a receita da pessoa jurídica. As mudanças da EC nº 20/98 podem ser assim representadas:

CF Redação Original	CF após EC nº 20/98
<p>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:</p> <p>I — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;</p>	<p>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:</p> <p>I — do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:</p> <p>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;</p> <p>b) a receita ou o faturamento;</p> <p>c) o lucro;</p>

O STF analisou então a constitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 no Recurso Extraordinário nº 390840, no qual reafirmou que o conceito de faturamento na redação original da Constituição era equivalente ao de receita bruta da venda de mercadorias ou prestação de serviços e decidiu pela impossibilidade de constitucionalidade superveniente no ordenamento jurídico brasileiro:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE — ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 — EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO



DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO — INSTITUTOS — EXPRESSÕES E VOCÁBULOS — SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL — PIS — RECEITA BRUTA — NOÇÃO — INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

A matéria também foi julgada pela sistemática da repercussão geral:

RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. (RE 585235 QO-RG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009 RTJ VOL-00208-02 PP-00871)

O §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 foi então revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. Assim, discute-se qual passou a ser o critério material e a base de cálculo da PIS/PASEP e COFINS, visto que não há mais a equiparação de faturamento a toda e qualquer receita recebida pela pessoa jurídica.



O regime jurídico das contribuições PIS/PASEP e COFINS, na sua origem, é de incidência cumulativa, ou seja, apura-se o total a pagar com base no faturamento da pessoa jurídica, sem que haja qualquer desconto do valor pago referente à despesas, custos ou encargos. Esta sistemática é aplicada às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou quando o IRPJ é apurado com base no lucro arbitrado, salvo exceções que veremos a seguir. Nesta sistemática, a alíquota do PIS/PASEP é de 0,65% e da COFINS é de 3%. Com a revogação do §1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 pela Lei nº 11.941/09, o critério material e a base de cálculo das contribuições voltou a ser o faturamento, entendido como somente as receitas auferidas em razão da venda de mercadorias e/ou prestação de serviços, haja vista que a matéria não foi posteriormente regulada.

No que diz respeito às regras de reconhecimento de receita, regra-geral aplica-se o regime de competência, ou seja, na venda de mercadorias a receita é considerada auferida no momento da venda com a entrega do bem (mesmo que só receba efetivamente o valor posteriormente); e, na prestação de serviço, com cumprimento do contrato. Entretanto, conforme vimos, as pessoas jurídicas submetidas ao regime de lucro presumido podem optar pelo regime de caixa.

As contribuições PIS/PASEP e COFINS passaram a ter um regime de incidência não cumulativa a partir das leis nº 10.637/2002 e 10.833/03. Ambas as leis elegem como fato gerador das contribuições “*o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil*” (Art. 1º) e adicionam que “*o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica*” (Art. 1º, § 1º). Assim, diferentemente do regime de incidência cumulativo, o regime não-cumulativo tem como critério material e base de cálculo o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica e não somente aquelas auferidas em decorrência da atividade operacional desta.

Regra geral, o regime de incidência não-cumulativa se aplica às pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração do IRPJ pelo lucro real. Nesta sistemática, é possível o desconto dos créditos de PIS/PASEP e COFINS apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica. As alíquotas neste regime são de 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS.

A apuração do PIS/PASEP e COFINS, na sistemática não-cumulativa, se dá da seguinte maneira:



Débito	Crédito
Totalidade das receitas	Mercadorias, insumos, devolução, energia elétrica, aluguel, aceleração, armazenagem, frete, etc
(-) Exclusões Permitidas	
= Base de cálculo X 1,65% X 7,6%	Créditos X 1,65% X 7,6%
<u>= Saldo devedor ou credor</u>	

Assim, para a apuração do PIS/COFINS na sistemática da não-cumulatividade, soma-se a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte e deduzem-se os valores considerados como exclusões permitidas pela legislação. Como exemplo de exclusões previstas nas leis reguladoras do PIS e da COFINS, temos as receitas isentas ou sujeitas à alíquota zero, as receitas das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, recuperações de créditos baixados como perdas, dos resultados positivos do MEP e de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, a receitas da venda de bens do ativo permanente e da revenda de bens em que as contribuições já foi recolhida pelo substituto tributário, além daquelas receitas excluídas do regime de incidência não-cumulativa. Sobre o resultado desta operação, aplicam-se as alíquotas de de 7,6% da COFINS e de 1,65% relativa ao PIS. Como resultado, têm-se o total do débito referente a estas contribuições.

No entanto, por tratar-se do regime não-cumulativo, faz-se necessário o abatimento do crédito de PIS/COFINS relativo a certos valores previstos em lei¹⁰⁴. O cálculo do valor do crédito das contribuições, se dá pela aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (PIS), sobre valores tais como as aquisições de bens para revenda, dos insumos na fabricação de produtos ou serviços, dos bens recebidos em devolução, das despesas e custos com energia elétrica e aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, arrendamento mercantil, armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e imóveis.

A IN SRF 404/2004, com a finalidade de especificar os valores passíveis de creditamento na apuração da PIS/COFINS, conceitua insumo na produção de bens para venda e na prestação de serviço. Segundo a IN, serão considerados insumos, na produção de bens para venda: *matérias primas, produtos intermediários, embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado*, bem como os *serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto*. Já no que diz respeito à prestação de serviços, será considerado insumo *os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo*

¹⁰⁴ Lei 10.637/02 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I — bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II — bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;

III — (VETADO)

IV — aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V — valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte — SIMPLES;

VI — máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

VII — edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;

VIII — bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

IX — energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

X — vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção.

imobilizado, bem como os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Muitas críticas são endereçadas a esta IN, sob a alegação de que ela restringiria o conceito de insumo previsto nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/03 e, por conseguinte, reduziria a possibilidade de crédito de PIS/COFINS para fins de abatimento no valor a ser pago.

As contribuições sociais do PIS e COFINS ainda comportam regimes especiais de incidência, os quais apresentam uma diferenciação da base de cálculo e/ou alíquota. Para as instituições financeiras, por exemplo, a alíquota da COFINS é de 4%. Para entidades sem fins lucrativos, o PIS/Pasep é calculado com base na folha de salários, à alíquota de 1% e com relação às Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno, o PIS/PASEP é calculado com base nas receitas correntes arrecadadas e nas transferências recebidas. Além disso, as Pessoas Jurídicas de Direito Público Interno não estão sujeitas a Cofins.

Já com relação a determinados produtos como combustíveis, farmacêuticos, veículos, bebidas, entre outros, aplica-se o regime monofásico. Neste regime, são aplicadas alíquotas diferenciadas concentradas sobre a receita bruta de um dos pontos da cadeia: produtores, fabricantes, importadores, refinarias de petróleo, distribuidores, comerciantes varejistas ou atacadistas.

Por fim, com relação aos sujeitos passivos das contribuições, o art. 1º da LC 70/91 dispõe que a COFINS é *devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda*. Já o art. 2º da Lei 9.715/98 dispõe que o PIS será devido *pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês e pelas pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas*.

Ressalta-se, ainda, que a EC 42/03, adicionou ao art. 195 da CF o inciso IV, prevendo a possibilidade de cobrança de contribuição destinada à seguridade social do *importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar*. Em atenção a este dispositivo, a Lei 10.865/04 instituiu então o PIS/PASEP e a COFINS importação. Um dos argumentos para a instituição das contribuições nesta modalidade é o de dar um tratamento isonômico entre os bens produzidos e serviços prestados no país com relação aos bens e serviços importados que anteriormente não sofriam tal incidência. Assim, o critério material do PIS/COFINS importação é o ato de importar bens ou serviços e o momento da incidência é com a entrada dos bens/ serviços no território nacional. O sujeito passivo é o importador (seja pessoa física ou jurídica) e contratante e beneficiário, no caso de prestação de serviço. A base de cálculo é o valor aduaneiro, acrescido do Imposto de Importação, ICMS ou ISS e demais contribuições. As alíquotas são: PIS/PASEP — 1,65% COFINS — 7,6%.

QUESTÕES

1) A sociedade ABC.com impetrou Mandado de Segurança objetivando o não recolhimento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689/88, por reputar que a exação seria inconstitucional. Dentre os argumentos expostos na peça exordial, sustentou-se que se trata de um adicional do imposto sobre a renda. Em sua opinião, a CSLL pode ser considerada como um adicional do imposto sobre a renda? Justifique, tendo como base a leitura do RE 138.284.

2) Analise as decisões do CARF e comente sobre as diferenças na forma deste órgão considerar o que é insumo para fins de creditamento do PIS/COFINS:

PIS/PASEP. REGIME NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS. GLOSA PARCIAL. O aproveitamento dos créditos do PIS no regime da não cumulatividade há que obedecer às condições específicas ditadas pelo artigo 3º da Lei nº 10.637, de 2002, c/c o artigo 66 da IN SRF nº 247, de 2002, com as alterações da IN SRF nº 358, de 2003. Incabíveis, pois, créditos originados de gastos com seguros (incêndio, vendaval etc.), material de segurança (óculos, jalecos, protetores auriculares), materiais de uso geral (buchas para máquinas, cadeado, disjuntor, calço para prensa, catraca, correias, cotovelo, cruzetas, reator para lâmpada), peças de reposição de máquinas, amortização de despesas operacionais, conservação e limpeza, e manutenção predial. No caso do insumo “água”, cabível a glosa pela ausência de critério fidedigno para a quantificação do valor efetivamente gasto na produção. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. Homologa-se a compensação declarada pelo sujeito passivo até o limite do crédito que lhe foi reconhecido no demonstrativo de créditos da contribuição ao PIS Não Cumulativo. Recurso negado. **(Acórdão nº 203-12469)**

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. **(Acórdão nº 3301-000.954** da Terceira Seção de Julgamento do CARF, Relator Cons. Maurício Taveira e Silva)



A inclusão no conceito de insumos das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes, denota que o legislador não quis restringir o creditamento de Cofins às aquisições de matérias-primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, diretamente, na produção industrial, ao contrário, ampliou de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada (**Acórdão nº 9303-01.036** da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Cons. Henrique Pinheiro Torres).

LEITURA OBRIGATÓRIA

SEHN, Solon. *PIS-COFINS — Não Cumulatividade e Regimes de Incidência*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições — Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Noeses, 2006

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. São Paulo: Malheiros, 6ª Ed., 2010.



AULA 13. TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: ICMS-MERCADORIAS

ESTUDO DE CASO

Baseado exclusivamente em lei paulista autorizativa, o governador de Estado de São Paulo editou decreto desonerando as operações internas e de importação de equipamento destinados à indústria de construção naval da incidência do ICMS. O objetivo da medida é estimular esse setor, que passa por grave crise financeira. Posteriormente, uma empresa paulista que se valeu do referido benefício, efetuou uma venda interestadual para outra localizada no Estado do Rio de Janeiro. Passados 3 (três) anos da referida operação, o Estado do Rio de Janeiro autuou a empresa localizada em seu Estado para glosar o crédito tomado pelo adquirente com base na respectiva alíquota interestadual, sob o argumento de que o benefício paulista é inconstitucional. Na qualidade de advogado, elabore um parecer com os argumentos da fazenda e do contribuinte referentes à autuação. Vide RMS 38.041/MG, RMS 31714/MT, RMS 26.334/MT e no STF ADI 3312 e ADI 3389/MC.

A) REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS— MERCADORIAS

O ICMS encontra-se previsto no art. 155, II da CF/88, nos seguintes termos:

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;

O ICMS é regulamentado pela Lei Complementar 87/96 que traz disposições sobre fato gerador, sujeito passivo, responsabilidade e outras normas gerais do ICMS.

Com relação ao ICMS podemos extrair ao menos três regras-matrizes de incidência tributária, tendo em vista que a Constituição reuniu diferentes materialidades sob o mesmo imposto:

- i)* realizar circulação de mercadorias
- ii)* prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal
- iii)* prestar serviços de comunicação

1) Critério Material

Nesta aula, faremos a análise somente do primeiro critério material — *realizar circulação de mercadorias*, enquanto que na aula seguinte veremos as demais materialidades.

De início, importante verificar os pressupostos para a realização da circulação da mercadoria. Para que se considere ocorrida a circulação de mercadorias para fins de incidência do ICMS é preciso estar presentes as seguintes situações simultaneamente:

- i) **realização de operação mercantil (negocio jurídico):** para que a circulação da mercadoria seja passível de tributação pelo ICMS é preciso que esta circulação seja precedida de um negocio jurídico, geralmente um contrato de compra e venda. Em outras palavras, a circulação da mercadoria deve ocorrer em função de uma operação mercantil prévia;
- ii) **circulação jurídica:** o segundo requisito para a configuração do critério material do ICMS é que ocorra uma circulação jurídica e não meramente física da mercadoria, ou seja, que haja uma transmissão da posse ou propriedade da mercadoria de uma pessoa à outra. A circulação, por conseguinte, deve ser entendida como mudança de titularidade da mercadoria, a sua passagem de uma pessoa à outra;
- iii) **existência de mercadorias enquanto objeto:** por fim, o ultimo requisito do critério material do ICMS é que a operação mercantil que acarreta a circulação jurídica da mercadoria tenha como objeto uma mercadoria. Mercadoria é todo objeto, bem móvel sujeito à mercancia, objeto da atividade mercantil e introduzido no processo econômico circulatório com a finalidade de venda ou revenda. O propósito da mercadoria é ter uma destinação comercial. Assim, a mercadoria não se equipara à bem para uso e consumo próprios, pois estes não se destinam ao comércio, não incidindo, por conseguinte o ICMS sobre operações que acarretem sua circulação.

Em conclusão, para ocorrer o critério material do ICMS-Mercadorias, devem ocorrer os três pressupostos: **operação + circulação + mercadoria**. Assim, o simples contrato (sem transferência do domínio) não basta nem a simples circulação (sem mudança de titularidade) para se configurar a incidência do tributo.

Assim, levando-se em consideração os critérios acima fixados, não pode ser tributada pelo ICMS a simples circulação física da mercadoria, ou seja, quando ela é transferida de um estabelecimento a outro da mesma empresa¹⁰⁵, bem

¹⁰⁵ NÃO CONSTITUI FATO GERADOR DO ICMS O SIMPLES DESLOCAMENTO DE MERCADORIA DE UM PARA OUTRO ESTABELECIMENTO DO MESMO CONTRIBUINTE. (STJ, Súmula 166, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/08/1996, DJ 23/08/1996 p. 29382)

como a venda de bens de uso e consumo e do ativo fixo imobilizado da empresa, pois tais operações não têm como objeto uma mercadoria.

Ex. um liquidificador para uma loja de eletrodomésticos é considerado mercadoria, pois tal produto é destinado ao comércio. Sobre esta operação, portanto, haverá a incidência do ICMS. Se uma pessoa física, no entanto, vender seu liquidificador usado a outra pessoa, não será tributada pelo ICMS, pois o mesmo produto — uma geladeira — não é considerado mercadoria, mas bem utilizado para uso e consumo da pessoa que o está vendendo.

2) Critério Espacial

Em continuação à regra-matriz do ICMS, temos como segundo critério o espacial. Tendo em vista que o ICMS é um tributo de competência estadual, o critério espacial coincide com o âmbito de validade da lei que o rege: território de determinado Estado. Assim, todas as operações que acarretem a circulação de mercadorias dentro do território de um determinado Estado, será tributado pelo ICMS do respectivo Estado. O critério espacial, todavia, deverá ser analisado em conjunto com o critério temporal, que, conforme veremos abaixo, é o momento da saída do estabelecimento. Assim, o ICMS será devido no estado onde estiver localizado o estabelecimento de saída da mercadoria, salvo as exceções previstas em lei.

3) Critério Temporal

Para finalizar a hipótese da regra-matriz do ICMS, temos o critério temporal, ou seja, o momento em que se reputa ocorrida a circulação da mercadoria. Com relação a este critério, a princípio, caberá a cada lei estadual estabelecer o momento de ocorrência do fato descrito no critério material: momento da entrada da mercadoria no estabelecimento, momento da sua saída, momento da extração da nota fiscal, etc.

O art. 12, I da LC 87/96, que dispõe sobre normas gerais do imposto, define que se considera “*ocorrido o fato gerador do imposto no momento da saída de mercadoria de estabelecimento do contribuinte*”. Assim, reputar-se-á ocorrida a circulação da mercadoria, para fins de incidência do ICMS, no momento em que a mesma sair do estabelecimento do comerciante, salvo exceções.

4) Critério Pessoal

Passaremos agora à análise do conseqüente da regra-matriz do ICMS. No critério pessoal, temos como sujeito ativo da obrigação tributária o Estado

onde a operação mercantil que tem por objeto a circulação da mercadoria se realizou, regra geral, onde está localizado o estabelecimento de saída da mesma. Será este Estado que terá a capacidade tributária ativa de cobrar o tributo do sujeito passivo.

No que tange ao sujeito passivo da obrigação, poderá figurar nesta posição quem realiza a operação mercantil ou outra pessoa vinculada ao fato gerador a que a lei atribua o dever de recolher o tributo. Segundo o art. 4º da LC 87/96, será sujeito passivo do ICMS pessoa física ou jurídica que realiza com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

O parágrafo único do artigo 4º também enumera outros sujeitos passivos:

Parágrafo único. É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I — importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade;

II — seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III — adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados;

IV — adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização.

A LC 87/96 ainda prevê no artigo 5º que a “*lei poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo*”.

Além disso, o artigo 6º da LC 87/96 dispõe que a lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. O § 1º do art. 6º da LC 87/96 regula a substituição tributária nos seguintes termos:

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam 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.

A substituição tributária é um tipo de responsabilidade tributária em que a lei atribui a sujeição passiva do ICMS a uma das partes da cadeia, sem que esta tenha praticado o fato gerador, em relação à operações anteriores, concomitantes ou posteriores.

Na substituição regressiva (para trás ou diferimento) a responsabilidade é atribuída ao adquirente de determinada mercadoria. Assim, a substituição se refere às operações anteriores à entrada da mercadoria no estabelecimento do substituto. Este tipo de substituição costuma ocorrer com relação a produtos da agroindústria, em que vários produtores remetem seus produtos à indústria, sendo esta, portanto, eleita como responsável pelo pagamento do ICMS.

Já na substituição progressiva (ou para frente) a situação é inversa. Elege-se como sujeito passivo quem remete a mercadoria, ficando este responsável pelo ICMS devido por todo o restante da cadeia de comercialização. Muito se questiona sobre a possibilidade desta modalidade de substituição, sob o argumento de que se estaria tributando fato ainda não ocorrido, através de mera presunção. A Constituição, no entanto, no artigo 150, parágrafo 7º, incluído pela EC nº 03/93, permitiu este tipo de responsabilidade, desde que assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido¹⁰⁶.

5) Critério Quantitativo

Por fim, a base de cálculo do ICMS será o valor da operação mercantil, ou seja, o valor de saída da mercadoria. Cumpre salientar que somente deveriam integrar a base de cálculo do ICMS valores inerentes às mercadorias. Entretanto, a LC 87/96 estipula no artigo 13 que integra a base de cálculo do imposto: *i)* o montante do próprio imposto, *ii)* o valor correspondente a *a)* seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição e ao *b)* frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

A alíquota a ser aplicada será definida pela legislação estadual e geralmente é estabelecida em 17% ou 18%. Com relação às alíquotas, a CF/88 estabeleceu que o Senado estabelecerá as alíquotas “aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação” (art. 155, § 2º, IV) e poderá fixar as

¹⁰⁶ CF/88 Artigo 150 § 7.º 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.

alíquotas mínimas e máximas nas operações internas (art. 155, § 2º, II e III). A alíquota interestadual aplicável depende da localização do Estado a que a mercadoria se dirige. Será aplicada a alíquota de 7% quando a mercadoria sair de um Estado do Sul ou Sudeste e for remetida a um Estado das regiões Norte, Nordeste, Centro-Oeste ou ao Espírito Santo. Já para os demais casos, a alíquota aplicável é de 12%.

Por fim, o art. 155, § 2º, VII dispõe que 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 e *b)* a alíquota interna, quando o destinatário não for contribuinte dele. No caso da operação interestadual ser destinada a contribuinte do imposto, caberá ao Estado da localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (155, § 2º, VIII).

B) NÃO-CUMULATIVIDADE DO ICMS

O § 2.º do artigo 155 da CF/88 dispõe sobre a não-cumulatividade do ICMS nos seguintes termos:

Art. 155. § 2.º 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;

Na prática, o princípio se materializa por uma sistemática de compensações entre “créditos” e “débitos”. Os “créditos” dizem respeito ao ICMS incidente nas operações de aquisição de bens e prestações de serviços prestadas ao comerciante. Já os “débitos” dizem respeito ao ICMS devido nas operações próprias, ou seja, na circulação de mercadoria ou prestação de serviço realizadas pelo próprio comerciante. Ao final, para evitar a tributação em cascata, ou seja, a cobrança de imposto sobre imposto, apura-se o ICMS devido compensando-se os débitos menos os créditos.

Detalhe importante é o fato de que a “expressão *“montante cobrado”*, contida na segunda parte do art. 155 § 2.º, I da CF, deve ser juridicamente entendida como *“montante devido”* e, não como *“montante exigido”*¹⁰⁷. Ou seja, para fins de creditamento de ICMS, pouco importa se o sujeito passivo da operação anterior recolheu efetivamente o imposto aos cofres públicos. O que importa é a ocorrência da hipótese de incidência tributária descrita em lei e, por consequência, o nascimento da obrigação tributária.

¹⁰⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 359.

Carrazza assim explica o instituto:

Desta forma, o contribuinte, para calcular o montante de ICMS a recolher, deve subtrair, periodicamente, de *todos os débitos* (causados por saídas de mercadorias, bens e serviços tributáveis), *todos os créditos* (provenientes de entradas de mercadorias, bens e serviços tributáveis).

Assim, se o resultado da compensação dos débitos com os créditos for positivo, o sujeito passivo recolherá a diferença aos cofres públicos. Se negativo, ficará com créditos para serem utilizados em períodos de apuração futuros.

A Lei Complementar 87/96 estabelece critérios para a possibilidade de creditamento. Regra geral, segundo o artigo 20 desta lei, “*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*”. A mesma lei traz, no entanto, limitações ao exercício imediato do crédito no caso de aquisição de bens para o ativo permanente, destinadas ao uso e consumo (nestas, o crédito só será permitido a partir de 01/01/2020, de acordo com a Lei Complementar 138/2010) e referente ao consumo de energia elétrica, entre outras restrições.

C) CONCESSÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS

A Constituição Federal de 1988, ao conceder a competência para a instituição do ICMS aos Estados, prescreve em seu art. 155, § 2º, XII, g, que cabe “*a lei complementar regular a forma, como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados*”.

Ao comentar o dispositivo, Roque Antônio Carrazza¹⁰⁸ afirma que, ao contrário dos demais impostos, a isenção, incentivos e benefícios fiscais no ICMS não podem ser concedidos unilateralmente, nem mesmo por lei ordinária, pelos Estados ou Distrito Federal.

A regulamentação da matéria é feita pela Lei Complementar nº 24/75 da seguinte maneira:

Art. 1º As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei.

Parágrafo único. O disposto neste artigo também se aplica:

¹⁰⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 516.

- I — À redução da base de cálculo;
- II — À devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros;
- III — À concessão de créditos presumidos;
- IV — A quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no imposto de circulação de mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus;
- V — Às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.

O artigo 2º desta mesma Lei Complementar estabelece a forma pela qual os convênios serão celebrados:

Art. 2º Os convênios a que alude o artigo 1º, serão celebrados em reuniões para as quais tenham sido convocados representantes de todos os Estados e do Distrito Federal, sob a presidência de representantes do Governo Federal.

§ 1º As reuniões se realizarão com a presença de representantes da maioria das Unidades da Federação.

§ 2º A concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados; a sua revogação total ou parcial dependerá de aprovação de quatro quintos, pelo menos, dos representantes presentes.

Assim, os Estados e o Distrito Federal, para concederem incentivos ou benefícios fiscais dentro de seus respectivos territórios, devem antes firmar acordo sobre a matéria com os demais, através de convênios estabelecidos para este fim. Estes convênios são celebrados perante o CONFAZ — Conselho Nacional de Política Fazendária — que conta com a participação de representantes de cada Estado brasileiro.

Carrazza chama a atenção ao fato de que os convênios celebrados perante o CONFAZ, por si só, não dão força normativa às deliberações tomadas, devendo eles ser aprovados pelos respectivos poderes legislativos e transformados em decretos legislativos para poderem integrar o ordenamento jurídico do Estado¹⁰⁹.

Além disso, a Constituição Federal de 1988 dispõe em seu artigo 155, § 2.º VI, com relação às alíquotas internas do ICMS, que “*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*”. Resolução 22/89 do senado federal

Por fim, o art. 150. § 6.º da CF/88 exige que 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*

¹⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 519.

específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g”.

Com relação ao posicionamento do STF sobre o tema, recentemente este Tribunal ratificou decisões anteriores, ao julgar 14 ações contra leis de 5 Estados e do Distrito Federal que concediam benefícios e isenções fiscais sem que houvesse convênios para este fim. Uma destas decisões teve a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS. ICMS. BENEFÍCIOS FISCAIS. NECESSIDADE DE AMPARO EM CONVÊNIO INTERESTADUAL. ART. 155, XII, G DA CONSTITUIÇÃO. Nos termos da orientação consolidada por esta Corte, a concessão de benefícios fiscais do ICMS depende de prévia aprovação em convênio interestadual, como forma de evitar o que se convencionou chamar de guerra fiscal. Interpretação do art. 155, XII, g da Constituição. São inconstitucionais os arts. 6º, no que se refere a “benefícios fiscais” e “financeiros-fiscais”, 7º e 8º da Lei Complementar estadual 93/2001, por permitirem a concessão de incentivos e benefícios atrelados ao ICMS sem amparo em convênio interestadual. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente. (ADI 3794, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/2011, DJe-146 DIVULG 29-07-2011 PUBLIC 01-08-2011 EMENT VOL-02556-01 PP-00014)

É praticamente pacífica, assim, a posição do STF no que diz respeito à necessidade de convênio interestadual para a concessão de benefícios fiscais de ICMS pelos Estados, tendo sido declaradas inconstitucionais por este Tribunal as leis que não cumpriram tal requisito.

D) ICMS NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

A parte final do art. 155, II da CF/88 dispõe que o ICMS incidirá sobre a circulação de mercadorias e prestações de serviços de comunicação e transporte intermunicipal e interestadual “*ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior*”.

A redação original da CF/88 dispunha, em seu artigo 155, § 2º, IX, “a” que o ICMS incidiria também:



IX — incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço;

Segundo a redação deste dispositivo, não era toda e qualquer importação que seria tributada pelo ICMS. O imposto só seria devido no caso de importação de mercadorias feita por contribuinte do imposto, seja para a finalidade de comercialização, seja para o consumo ou para integrar o ativo fixo deste. Ou seja, nesta sistemática, não seria devido o ICMS no caso de importação feita por pessoa física ou por não-contribuinte do imposto. O STF havia, inclusive, editado súmula neste sentido:

INCIDÊNCIA — ICMS — IMPORTAÇÃO POR PESSOA QUE NÃO SEJA CONTRIBUINTE Não incide ICMS na importação de bens por pessoa física ou jurídica que não seja contribuinte do imposto. (STF Súmula nº 660 — 24/09/2003 — DJ de 9/10/2003, p. 3)

Ocorre que a Emenda Constitucional nº 33/2001 modificou o art. 155, § 2º, IX, “a” que passou a ter a seguinte redação:

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;

Com esta redação, então, a CF/88 passou a permitir a incidência do ICMS nas importações feitas por pessoas físicas e por não contribuinte do imposto, mesmo que estes não revistam os requisitos de habitualidade e comércio e seja para qual finalidade for (uso próprio, revenda, etc).

Parte da doutrina entende que esta emenda é inconstitucional, tendo em vista que violaria direitos fundamentais do contribuinte — como os princípios da capacidade contributiva e não-cumulatividade, cláusulas pétreas do ordenamento, além de desvirtuar a sistemática do ICMS tornando-o, neste caso, um adicional do Imposto de Importação¹¹⁰.

A matéria teve repercussão geral reconhecida pelo STF e está pendente de julgamento:

¹¹⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 83.



RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA. ICMS. EC 33/2001. O debate travado nos presentes autos diz com a incidência de ICMS na importação de equipamento médico por sociedade civil não-contribuinte do imposto, após a Emenda Constitucional n. 33/2001, que conferiu nova redação ao disposto no artigo 155, § 2º, IX, alínea “a”, da Constituição do Brasil. Repercussão Geral reconhecida. (RE 594996 RG, Relator(a): Min. EROS GRAU, julgado em 11/06/2009, DJe-148 DIVULG 06-08-2009 PUBLIC 07-08-2009 EMENT VOL-02368-12 PP-02387 LE-XSTF v. 31, n. 368, 2009, p. 341-345)

QUESTÕES

1) Empresa “ABC” que comercializa materiais de escritório, possui sua matriz no município do Rio de Janeiro e também um estabelecimento filial no Rio Grande do Sul. Considerando apenas a incidência do ICMS e exclusivamente as operações abaixo descritas, todas tributadas, apresente o quanto deve ser recolhido por cada empresa em cada unidade federada (inclusive pelo estabelecimento matriz da Empresa ABC) se a alíquota interna em todos os Estados é de 18%:

1) aquisição de uma máquina para o ativo fixo em operação interestadual pelo valor de R\$ 5.000,00

2) transferência de produtos para a sua filial no valor de R\$ 100,00, tendo a aquisição das mesmas mercadorias gerado um crédito no montante de R\$ 9,00 (nove reais);

3) venda de produtos por R\$100,00 para a empresa “XYZ” localizada no Paraná, a qual revenderá a mercadoria a consumidor final no próprio estado pelo preço de R\$ 200,00;

4) venda de produtos por R\$ 100,00 para a empresa “ABA”, localizada no Ceará, a qual revenderá a mercadoria a consumidor final no próprio estado pelo preço de R\$ 200,00;

5) venda de produtos por R\$100,00 para a empresa “DUDA” localizada no Estado do Rio de Janeiro, a qual revenderá a mercadoria pelo preço de R\$200,00 para cliente pessoa física não contribuinte do ICMS localizado no Amapá;

6) venda de produtos por R\$100,00 para a empresa “Cia E” localizada em Manaus a qual revenderá a mercadoria pelo preço de R\$ 200 para o exterior;

2) Construções Rápidas S.A. importou, em 5/9/2007, dois tratores sob o regime de arrendamento mercantil, com opção futura de compra, para o seu

estabelecimento localizado no estado de São Paulo, tendo o despacho aduaneiro ocorrido no estado do Rio de Janeiro. O estado do Rio de Janeiro, com base no artigo 155, § 2º, inc. IX, “a”, da Constituição Federal de 1988, e no art. 11, inc. I, “d”, da Lei Complementar nº 87, de 13/9/1996, lavrou auto de infração contra a empresa sob o argumento de que não teria ocorrido o recolhimento do ICMS incidente sobre a entrada dos tratores em território nacional. Inconformada, a empresa autuada consulta sobre todos os possíveis argumentos que poderão ser apresentados em sua impugnação. Fundamente sua resposta levando em consideração a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, a Constituição Federal de 1988 e a legislação tributária em vigor (33º Exame de Ordem — 2ª Fase 2007-2/ CESPE-UNB).

3) “O fato gerador do ICMS e a respectiva base de cálculo, em regime de substituição tributária, conquanto presumidos, não se revestem do caráter de provisoriedade, sendo de ser considerados definitivos, salvo se, eventualmente, não vier a realizar-se o fato gerador presumido. Assim, não há que se falar em tributo pago a maior, ou a menor, em face do preço pago pelo consumidor final do produto ou do serviço, para fim de compensação ou ressarcimento, quer da parte do Fisco, quer de parte do contribuinte substituído. Se a base de cálculo é previamente definida em lei, não resta nenhum interesse jurídico em apurar se correspondeu ela à realidade”. (ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Ilmar Galvão, DJU 22/11/2002, republicado DJ 13/12/2002).

“Recomendam os estudiosos da hermenêutica constitucional que os direitos e garantias inscritos na Constituição devem ser interpretados de modo a emprestar-se a esses direitos a máxima eficácia. (...) Conforme vimos, na substituição tributária ‘para frente’ é assegurada a restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. Ora, se o fato gerador tem, na base de cálculo, a sua expressão valorativa, ou a sua dimensão material, força é convir que o fato gerador se realiza nos termos dessa sua dimensão material, nem mais, nem menos”. (ADI 1851-4 Alagoas; Voto Min. Carlos Velloso — vencido, DJU 22/11/2002, republicado DJ 13/12/2002).

Eleja uma das teses acima acerca do mesmo tema (substituição tributária) e faça sua crítica, fundamentando-a legalmente. (33º Exame de Ordem — 2ª Fase 2007-2/ CESPE-UNB).

4) Após três anos vendendo frutas exóticas e recolhendo, sobre as vendas, o respectivo ICMS, determinado comerciante varejista verificou que a comercialização daquelas frutas era isenta de ICMS. Deseja, então, receber o que recolheu indevidamente durante os três anos. Esse comerciante, na qualidade de contribuinte de direito, diante da situação hipotética descrita, tem o direito de receber de volta o valor pago indevidamente? Justifique a sua resposta. (35º Exame de Ordem — 2ª Fase 2008-1/ CESPE-UNB):



5) A transportadora aérea brasileira Voe Bem S.A. firmou contrato de *leasing* por 20 anos e sem opção de compra de três aeronaves 747-800 novíssimas com a empresa Bongo, com sede em Minneapolis, Estados Unidos da América, para o transporte doméstico de passageiros. As aeronaves foram entregues no prazo avençado. Ocorre que, na chegada das aeronaves ao Brasil, a Voe Bem S.A. recebeu notificação do Estado X, por meio da Secretaria de Fazenda Estadual, determinando o pagamento do ICMS relativo às três aeronaves. O departamento jurídico da Voe Bem S.A. entra em contato com você, renomado(a) tributarista, para consultá-lo(a) sobre a questão. Com base no cenário acima, responda aos itens a seguir, empregando os argumentos jurídicos apropriados e a fundamentação legal pertinente ao caso. (Exame de Ordem — 1ª Fase — 2010-03 FGV-Projetos)

- a) A cobrança é constitucional ou inconstitucional?
- b) Quais são os pressupostos de incidência do imposto?
- c) Qual é a principal característica desse contrato que determina a constitucionalidade ou inconstitucionalidade da cobrança?

6) Determinado jogador integrante de importante time de futebol de estado da federação brasileira, na qualidade de pessoa física, ao promover, em dezembro de 2010, a importação, por conta própria, de um automóvel de luxo, da marca Jaguar, zero quilômetro, fabricado no exterior, foi surpreendido com a cobrança de tributos, inclusive o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços — ICMS. Todavia, o jogador de futebol, inconformado com a cobrança do referido imposto estadual, ajuizou, por meio de seu advogado, competente mandado de segurança, com base na súmula 660 editada pelo STF, a fim de viabilizar a defesa dos seus direitos perante a Justiça Estadual. Com base no caso acima, responda aos itens a seguir, empregando os argumentos jurídicos apropriados e a fundamentação legal pertinente ao caso. (V Exame de Ordem Unificado — 2011-02/ FGV Projetos)

- a) O jogador de futebol em questão estaria enquadrado na qualidade de contribuinte do ICMS?
- b) Considerando que existe pedido liminar, analise sua viabilidade, bem como a do direito em discussão.

7) A empresa de construção civil Britadeira Ltda. é intimada por autoridade da Fazenda Estadual para que proceda ao recolhimento do ICMS complementar referente à diferença das alíquotas interestaduais e internas proveniente de aquisição de materiais adquiridos pela limitada em outro Estado para utilizar em obra realizada no território da unidade federativa que realizou a intimação.



Diante desse fato, o administrador da empresa consulta os seus conhecimentos tributários, com o intuito de saber se, de fato, deve incidir a cobrança do ICMS — ou de qualquer outra espécie de imposto estadual ou municipal — sobre a operação realizada pela companhia. Responda fundamentadamente. (VI Exame unificado da OAB, FGV Projetos)

8) Determinado contribuinte do ICMS, com sede no Estado Beta, detentor de saldos credores do respectivo imposto acumulados desde a edição da Lei Complementar no. 87/96, em razão de operações de exportação, foi autuado pela Fiscalização Estadual sob o entendimento de ser inválida a operação de transferência dos saldos credores do ICMS acumulados a outro estabelecimento seu, situado no mesmo Estado, tendo em vista a ausência de lei estadual disciplinando a hipótese objeto do auto de infração em questão. Procedeu o Fisco corretamente? Justifique com base na legislação tributária pertinente. (VI Exame unificado da OAB, FGV Projetos)

9) A concessionária de veículos Carros Ltda. impetra mandado de segurança em face da Fazenda Pública do Estado de Goiás objetivando que fosse considerado na base de cálculo adotada para fins de substituição tributária o valor dos descontos promocionais concedidos pela empresa Ford quando da venda dos veículos à Carros Ltda. O juiz concedeu a liminar pleiteada e determinou que a Ford promovesse o recolhimento do ICMS-ST com base no valor de venda diminuído dos descontos promocionais. Quando da prolação da sentença, a liminar foi revogada e restabelecida a base de cálculo anterior, tendo sido intimada a Ford para que voltasse a proceder ao recolhimento com base no valor integral de venda. O processo atualmente encontra-se em trâmite perante o Superior Tribunal de Justiça, tendo sido mantida a sentença monocrática.

Em fiscalização realizada junto à Ford, o Fisco Estadual decidiu por exigir desta o recolhimento do montante que deixou de ser recolhido durante o período de vigência da medida liminar, acrescido das penalidades previstas. Na condição de advogado da Ford, quando consultado, avalie:

- a) a legitimidade passiva da Ford para suportar a autuação realizada;
- b) a possibilidade de tal exigência sobre o período abrangido pela medida liminar. (V Exame de Ordem Unificado — FGV Projetos)

LEITURA OBRIGATÓRIA

CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 36-54.

**BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR**

KOCH, Deonísio. *Manual do ICMS*. Juruá, 2ª Ed. 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS — Teoria e Prática*. São Paulo: Dialética, 11ª Ed., 2009.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

MENDONÇA, Christine. *A Não — Cumulatividade do ICMS*. São Paulo: Quartier Latin.

OLIVEIRA, Jose Jayme de Macedo. *Impostos Estaduais — ICMS, ITCMD, IPVA*. São Paulo: Saraiva.



AULA 14. TRIBUTAÇÃO SOBRE OS SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA: ISS

ESTUDO DE CASO

A Lei Complementar nº 116/03, em seu anexo, seguindo o comando constitucional, lista os serviços que podem ser tributados pelo ISS. Lei municipal do Rio de Janeiro prevê a tributação de um determinado serviço que não consta na lista da LC nº 116/03. Pode o Município exigir a cobrança do imposto com base em serviços não expressamente constantes da lista? Vide STF — RE 361289/RJ — Segunda Turma — Rel. Min. Carlos Velloso.

A) IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS — ISS

1. Critérios Material

O ISS, tributo de competência municipal, tem previsão constitucional no art. 156, III.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III — serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Acerca do ISS existe uma discussão constitucional bastante interessante que diz respeito ao conceito de serviço. Os municípios ganharam competência para tributar serviços, desde que não sejam os serviços tributados por ICMS e tais serviços vão estar definidos em lei complementar. A questão centra-se, portanto, se somente os serviços previstos na Lei Complementar 116/03 podem ser tributados pelo ISS.

O STJ firmou convicção no sentido de que a tributação do ISS é taxativa na vertical (gêneros) e exemplificativa na horizontal (espécies). Isso significa que se um serviço não puder ser enquadrado em nenhum dos gêneros previstos na lista constante da Lei Complementar 116/03, ele não pode ser tributado. Entretanto, se ele se enquadrar em um gênero, mas a espécie não estiver prevista, ele pode ser tributado. Já o STF¹¹¹ firmou entendimento no sentido de que a lista anexa à Lei Complementar 116 é taxativa, ou seja, os Municípios só poderão tributar os serviços nela elencados. Apesar de taxativa, o STF afirmou que os tópicos da lista comportam uma interpretação ampla.

Por exemplo, provedor de acesso à internet não é um serviço tributado pelo ICMS, então ele poderia ser tributado pelo ISS, desde que se encaixasse

¹¹¹ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. LEI COMPLEMENTAR: LISTA DE SERVIÇOS: CARÁTER TAXATIVO. LEI COMPLEMENTAR 56, DE 1987: SERVIÇOS EXECUTADOS POR INSTITUIÇÕES AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELO BANCO CENTRAL: EXCLUSÃO. I. — É taxativa, ou limitativa, e não simplesmente exemplificativa, a lista de serviços anexa à lei complementar, embora comportem interpretação ampla os seus tópicos. Cuida-se, no caso, da lista anexa à Lei Complementar 56/87. II. — Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. — Ilegitimidade da exigência do ISS sobre serviços expressamente excluídos da lista anexa à Lei Complementar 56/87. IV. — RE conhecido e provido. (RE 361829, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Segunda Turma, julgado em 13/12/2005, DJ 24-02-2006)

em algum gênero da lista da Lei Complementar 116/03. Há quem defenda que esse serviço se enquadra em “serviços de informática”. É necessário, no entanto, que o serviço seja previsto em lei municipal para que haja a cobrança.

A Lei Complementar, ao trazer normas gerais, pode regular as formas e condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos. Entretanto, a Lei Complementar 116/03 não usou da prerrogativa atribuída pelo §3º do art. 156, CF/88. Em relação a incentivos fiscais de ISS, há o art. 88, II, ADCT, o qual estabelece que o município não pode conceder benefício fiscal que reduza a alíquota, direta ou indiretamente, para menos que 2%, nem mesmo a título de tributação extrafiscal.

O art. 1º da Lei Complementar 116/03 prescreve o fato gerador do ISS como a prestação dos serviços constantes da lista anexa. Ainda que a atividade não se caracterize como atividade preponderante, incide o ISS.

O §1º determina dispõe que incide ISS na importação e o art. 2º, I determina que não incide ISS na exportação. Dessa forma, por exemplo, se uma empresa brasileira for construir um prédio em Dubai, esse serviço não é tributado, pois trata-se de exportação de serviço. A doutrina entende que o local do resultado do serviço é o critério apto a caracterizar a exportação de serviço.

Com relação à importação de serviços, o art. 1º, §1º determina que o ISS incide sobre o serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior. O sujeito passivo na importação é o tomador do serviço, sendo o sujeito ativo o município de seu domicílio, conforme previsão do art. 3º, I, da Lei Complementar 116/03. O tomador de serviço será o responsável pelo pagamento, já que não é ele quem pratica o fato gerador.

Ao contrário do ICMS, que tem um fato gerador específico para a importação, o ISS não estabelece esse fato gerador específico. Quando o serviço é prestado por não residente ou domiciliado, entende-se que o serviço é proveniente do exterior, cabendo tributação do ISS. A doutrina tem olhado para o resultado efetivo do serviço, o que, se tiver sido dentro do Brasil, pode ser importação e se tiver sido fora do Brasil, pode ser exportação.

Há, ainda, a discussão acerca das operações mistas, as quais envolvem, ao mesmo tempo, a circulação de mercadorias e a prestação de serviços. A CF/88 define que se o serviço estiver na lista, será objeto de incidência do ISS sobre o valor total da operação, incidindo inclusive sobre a parcela de circulação da mercadoria. Se o serviço não estiver na lista, incide o ICMS sobre o valor total da operação. Existem, porém, exceções específicas na lista de serviços constante da Lei Complementar 116/03, nas quais ocorre a dupla tributação, recaíndo o ICMS sobre a mercadoria e o ISS sobre os serviços.

2. Critério Temporal

O critério temporal do ISS é o momento da ocorrência do fato descrito no critério material, ou seja, momento da prestação do serviço. Assim, não deve ser considerado como critério temporal o momento da realização do negócio jurídico (contrato de prestação de serviço) ou aquele do pagamento.

Assim, a lei municipal, ao definir o momento da incidência do ISS, deve estabelecer critério temporal somente após verificação da ocorrência do fato gerador, em consonância com o disposto no art. 116 do CTN. Antes da ocorrência do fato, não há relação jurídica tributária. Nos serviços de execução parcelada, a lei pode estabelecer momentos diferentes da ocorrência do critério material. Ou seja, poderá se estabelecer a incidência do ISS após a conclusão de determinada etapa, período ou parcela.

3. Critério Espacial

A definição sobre qual o critério espacial e o Município competente é a maior discussão relativa ao ISS. O Decreto-Lei 406/68, no art. 12, determinava que o serviço considera-se prestado e o ISS devido no local do estabelecimento prestador, exceto nos casos de construção civil. O STJ, no entanto, sob a égide do Decreto-Lei 406/68, havia construído jurisprudência no sentido de que o ISS era devido no efetivo local da prestação do serviço.

Posteriormente, com o advento da Lei Complementar 116/03, foi estabelecido no artigo 3º¹¹² que o serviço considera-se prestado e o tributo devido no local do estabelecimento prestador. Entretanto, a Lei Complementar previu diversas exceções a esta regra em seus incisos. Essas exceções são hipóteses em que existe um resultado material, um resultado corpóreo e para as quais o ISS é devido no local da efetiva prestação do serviço.

As decisões mais recentes do STJ têm sido no sentido de o critério espacial e o Município competente para a cobrança é aquele do local do estabelecimento prestador, salvo as exceções estabelecidas em lei:

TRIBUTÁRIO — ISS — PRESTAÇÃO DE SERVIÇO — CONSTRUÇÃO CIVIL — PROJETO, ASSESSORAMENTO NA LICITAÇÃO E GERENCIAMENTO DA OBRA CONTRATADA — COMPETÊNCIA DO MUNICÍPIO ONDE SE REALIZOU O SERVIÇO DE CONSTRUÇÃO — CONTRATO ÚNICO SEM DIVISÃO DOS SERVIÇOS PRESTADOS.

1. A competência para cobrança do ISS, sob a égide do DL 406/68 era o do local da prestação do serviço (art. 12), o que foi alterado pela

¹¹² LC 116/03, Art. 3º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiadas, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

LC 116/2003, quando passou a competência para o local da sede do prestador do serviço (art. 3º).

2. Em se tratando de construção civil, diferentemente, antes ou depois da lei complementar, o imposto é devido no local da construção (art.12, letra “b” do DL 406/68 e art.3º, da LC 116/2003) (REsp 1117121/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009)

Entretanto, iniciou-se discussão acerca do significado de estabelecimento prestador. A definição de estabelecimento prestador encontra-se no art. 4º, Lei Complementar 116/03, para o qual “*considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas*”.

4. Critério Pessoal

O art. 5º da Lei Complementar 116/03 define o prestador do serviço como contribuinte do ISS. O art. 6º permite que o tomador dos serviços seja responsável, pois ele está diretamente ligado ao fato gerador, bastando apenas uma lei para defini-lo como responsável. O próprio §2º já estabelece algumas hipóteses de responsabilidade tributária dos tomadores, por exemplo, nos serviços de limpeza e vigilância¹¹³.

Paulsen sublinha que, em razão do próprio conceito de serviços, “*não são contribuintes os que prestam serviços em relação de emprego, os trabalhadores avulsos, os diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como os sócios-gerentes e gerentes-delegados, cujas características são colhidas em outros diplomas jurídicos* (..)”¹¹⁴

O pólo ativo, por sua vez, é ocupado, regra-geral, pelo Município no qual esteja localizado o estabelecimento prestador do serviço, salvos as exceções em que se considere a incidência do ISS no local da prestação do serviço. Nesta hipótese, o sujeito ativo do ISS será o Município no qual se verifica a prestação do serviço.

5. Critério Quantitativo

A base de cálculo, conforme art. 7º, Lei Complementar 116/03 é o preço do serviço. Destaque-se que o preço do serviço não inclui valores recebi-

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

¹¹³ Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.

¹¹⁴ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 334.

dos que não representem remuneração do serviço prestado. Nas palavras do professor Leandro Paulsen: “no cálculo do tributo, não devem ser incluídos os valores relativos a seguro, juros e quaisquer outras importâncias recebidas ou debitadas — como multas e indenizações —, pois tais verbas tem natureza jurídica diversa (financeira, ressarcitória) do respectivo preço contratual”¹¹⁵

Uma discussão interessante diz respeito à possibilidade do ISS fixo com relação aos serviços em que esta prática era permitida pelo Decreto-Lei 406/68, em seu art. 9º. É o caso de serviços prestados por sociedades uniprofissionais ou sociedades profissionais autônomas, para as quais o imposto era fixo e relativo a cada profissional. O entendimento dominante é o de que a Lei Complementar 116/03 não revogou o art. 9º do Decreto-Lei 406/68, mas revogou a Lei Complementar 56 que deu nova redação ao §3º, art. 9º. O entendimento jurisprudencial que prevalece, dessa forma, é o de que a previsão do §3º, art. 9º, do Decreto-Lei 406/68 ainda é válida, podendo essas sociedades recolher o tributo fixo¹¹⁶.

Com relação às alíquotas, a CF/88 prevê no §3º do art. 156 que a Lei Complementar deve fixar alíquotas máximas e mínimas do ISS. A Lei Complementar 116/03, em seu art. 8º, fixou alíquota máxima de 5%, não tendo sido fixada alíquota mínima.

O art. 88, do ADCT determina que enquanto a Lei Complementar não fixar alíquota mínima, essa será de 2% do valor do serviço. Dessa forma, a alíquota máxima é 5% e a mínima é 2%.

Os serviços que estavam previstos nos itens 32, 33 e 34 no Decreto-Lei 406/68, os quais são mencionados como exceções no art. 88, ADCT, têm correspondência na Lei Complementar 116/03 (itens 7.02, 7.04 e 7.05), então, no que se refere a tais serviços, pode ser cobrada uma alíquota mais baixa que 2%.

QUESTÕES

1) A empresa Demolis, sediada unicamente em Fortaleza — CE, é especialista em demolição de edifícios e foi contratada pela empresa Prédio Velho, sediada em Contagem — MG, para realizar a demolição de um prédio localizado no município de Cuiabá — MT, tendo sido o respectivo contrato firmado em Belém — PA. Nessa situação hipotética, a que município será devido o ISS incidente sobre a demolição e quem será o responsável pelo pagamento do tributo, caso o município credor da obrigação não tenha norma específica sobre a responsabilidade? Justifique sua resposta (36º Exame OAB)

¹¹⁵ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6ª edição rev. e atual — Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 341

¹¹⁶ Superior Tribunal de Justiça. REsp 713.752. 2ª Turma. Relator Ministro João Otávio Noronha. Julgamento em 23/05/2006. DJU 18/08/2006.

(...) As sociedades uniprofissionais somente têm direito ao cálculo diferenciado do ISS, previsto no artigo 9º, parágrafo 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, quando os serviços são prestados em caráter personalíssimo e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal e sem estrutura ou intuito empresarial” (REsp 866286/ES, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/09/2010)



2) Lei Municipal n. XYZ, publicada em 20/09/2010, alterou a cobrança do ISS para os advogados. A lei definiu que, a partir de 2011, a base de cálculo dos serviços prestados por advogados será o preço do serviço, qual seja, o valor dos honorários profissionais recebidos. Com base na situação hipotética, emita parecer acerca da legalidade do diploma legal em questão. Caso entenda pela ilegalidade da cobrança, que medida(s) judicial(ais) um advogado pode propor para suspender a cobrança do tributo? (42º Exame OAB)

3) O Laboratório de Análises Clínicas Almeida Silva Ltda., cuja sociedade é constituída por 3 (três) sócios, um médico, um farmacêutico e uma empresária, explora, no ramo da medicina, serviços de análises clínicas, em caráter empresarial, mantendo, para tanto, várias filiais em funcionamento em diversas municipalidades de determinada região do país. Ocorre que, a partir de março/2011, a referida empresa, na qualidade de contribuinte do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza — ISSQN, deixou de recolher o respectivo tributo, dando origem a diversas autuações fiscais, que geraram defesas administrativas no sentido de que o ISS deveria ser calculado e recolhido como tributo fixo, ou seja, com base em um valor fixo previsto na legislação municipal pertinente a ser calculado em relação a cada sócio, não devendo ser considerado, para fins de apuração do imposto, o valor do serviço praticado pela empresa com incidência da alíquota correspondente à sua atividade. Esclareça se o laboratório tem ou não direito a realizar o recolhimento na forma pretendida. Justifique, com base na legislação tributária pertinente. (IV Exame Unificado OAB)

4) Uma construtora com sede no Município do Rio de Janeiro constrói um edifício sob regime de empreitada na cidade de Nova Iguaçu, onde não possui estabelecimento. A competência para a imposição do Imposto Municipal Sobre Serviços (ISS) caberá à municipalidade (Exame OAB 2010-3)

a) do Rio de Janeiro, porque é o município onde a construtora tem a sua sede social.

b) de Nova Iguaçu, porque é o local onde foi construído o edifício.

c) do Rio de Janeiro, porque construção civil não é prestação de serviços.

d) do Rio de Janeiro, porque a construtora não tem estabelecimento em Nova Iguaçu e, em razão do princípio da territorialidade, não pode ser exigido o tributo sobre contribuintes estabelecidos fora do território de cada Ente Federado.

5) Instituição financeira Bling Bling S.A insurge-se por meio de ação anulatória de débito fiscal em face de auto de infração lavrado por agente do fisco municipal, que fora expedido em decorrência da ausência do recolhimento do Imposto Sobre Serviço sobre as tarifas cobradas pelo banco pela atividade



de análise, cadastro, controle e processamento, prestada na elaboração de contrato de adiantamento de crédito para clientes que se encontram sem fundos em suas contas bancárias. A empresa alega, em síntese, que não procede a cobrança, tendo em vista que o aludido serviço não configura hipótese de incidência de nenhuma forma de tributo, em especial o ISS, por não constar expressamente previsto na lista de serviços anexa à Lei Complementar 116/03. Responda se o pleito da demandante deve ser acolhido, empregando os fundamentos legais cabíveis. (VI Exame unificado da OAB, FGV Projetos)

6) A empresa Vídeo Locadora, estabelecida no Município Y, tem como atividade principal a locação de fitas de vídeo, dvd's e congêneres, estando tal atividade prevista em item específico da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, desta Municipalidade. Todavia a empresa, por meio de seu representante legal, entende que a sua atividade estaria fora do campo de incidência do ISS, razão pela qual pretende suspender o seu pagamento. A empresa ainda não foi notificada pelo Fisco e também nunca pagou o tributo. O entendimento da empresa está correto? Em caso afirmativo, qual(is) demanda(s) a ser(em) proposta (s)? Justifique (42º Exame de Ordem — 2ª Fase)

LEITURA OBRIGATÓRIA

BARRETO, Aires F. Curso de Direito Tributário Municipal. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 315-380.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BARRETO, Aires F. ISS na Constituição e na Lei. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. ISS — Aspectos Teóricos e Práticos. São Paulo: Dialética, 5ª Ed. 2008

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

AULA 15. TRIBUTAÇÃO SOBRE A INDUSTRIALIZAÇÃO: IPI

ESTUDO DE CASO

A sociedade empresária ABC Ltda. exerce a atividade de fabricação de móveis sob encomenda, seguindo as estritas especificações dos clientes (que definem o desenho do móvel, a madeira a ser utilizada, as dimensões) e recolhe regularmente o ISS ao Município em que realiza o serviço, uma vez que o serviço consta na lista da LC 116/03. Todavia, posteriormente foi surpreendida com a lavratura de Auto de Infração pela Receita Federal do Brasil, exigindo a cobrança do IPI. Tendo em vista os referidos fatos, responda: a cobrança deve ser mantida? Vide REsp nº 395.633/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, Julgado em 12/11/2002.

A) Imposto Sobre Produtos Industrializados

Conforme se extrai do art. 153, IV, da CF/88, à União foi atribuída a competência para instituir o Imposto sobre Produtos Industrializados.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
IV — produtos industrializados;

O § 1º do artigo 153 da Constituição estabelece que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados. Assim, o IPI é uma exceção ao princípio da legalidade insculpido no artigo 150 da CF/88.

Destaque-se, ainda, a exceção ao princípio da anterioridade estampado no §1º do art. 150 da CF/88. Dessa forma, a majoração do tributo não está submetida à observância da anterioridade de exercício prevista no art. 150, inciso III, b, da CF, mas somente à noventena.

O artigo 153, § 3º da CF/88 ainda prevê que o IPI será *i)* será seletivo, em função da essencialidade do produto; *ii)* 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 e *iv)* terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei.

As normas gerais do tributo estão dispostas nos artigos 46 a 51 do CTN. A Lei que dispõe sobre a regra matriz do tributo é a Lei 4.502/64 e o Decreto-Lei 34/66 e o decreto que o regulamenta é o 7.212/10.

1. Critério Material

De acordo com o art. 46 do Código Tributário Nacional, o fato gerador do tributo ora em comento é: (i) o desembaraço aduaneiro quando das importações; (ii) a saída dos estabelecimentos que são considerados contribuintes do tributo; (iii) a arrematação do bem, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. A Lei 4.502/64 igualmente elege como fato gerador o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos de procedência estrangeira e a saída do respectivo estabelecimento produtor, quanto aos de produção nacional.

Percebe-se que mais uma vez agiu mal o legislador ao confundir fato gerador/ critério material com o momento da ocorrência deste (critério temporal). Assim, tanto o artigo 46 do CTN quanto o art. 2º da Lei 4.502/64 na verdade elecam o critério temporal do IPI, ou seja, o momento em que deve se considerar ocorrido o fato descrito no critério material.

A doutrina diverge acerca de qual seria o critério material do IPI. Alguns doutrinadores como Paulo de Barros Carvalho se posicionam no sentido de que seria o fato de “**industrializar produtos**”¹¹⁷. Para esta corrente, ao lado do critério material de industrializar produtos, seria ainda possível dois outros: importar produtos industrializados e arrematar produtos industrializados. Outros, como José Roberto Vieira¹¹⁸, defendem que o critério material do IPI é “**realizar operações com produtos industrializados**”, pois de nada adiantaria realizar a industrialização se não houvesse uma operação posterior de venda do produto. Assim, o critério material seria o fato de “realizar operação que tenha por objeto um produto industrializado”. Ocorre que, elegendo-se este fato como critério material do IPI, poderia abrir ensejo à tributação **de toda e qualquer operação que tenha por objeto o produto industrializado**, mesmo aquelas em que não são realizadas diretamente pela pessoa que efetuou a industrialização. Além disso, esta segunda posição já englobaria as operações de importação de produtos industrializados e de arrematação, nos termos do artigo 46 do CTN, visto que ambos os fatos estariam dentro do critério material de realizar operações com produtos industrializados.

Assim, parece-nos mais adequado eleger como critério material o fato de **industrializar produto para posterior circulação**, de modo a conciliar as duas correntes. Ao lado desta hipótese, também deveria se considerar como critério material o fato de importar produto industrializado e de arrematar produtos desta natureza.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen afirma que:

Efetivamente, a base econômica do IPI deve ser analisada à luz do inciso IV do art. 153 da Constituição de 1988 c/c o seu §2º, inciso I. Pela sua interpretação sistemática, depreende-se que, em verdade, inci-

¹¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2009, p. 680.

¹¹⁸ VIEIRA, José Roberto. A Regra Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto. Curitiba: Juruá, 1993.

de sobre a ‘operação’ com ‘produtos industrializados’, ou seja, sobre o negócio jurídico que tenha por objeto bem, ainda que não necessariamente destinado ao comércio (mercadoria), submetido por um dos contratantes a processo de industrialização. Pressupõe, pois, a industrialização e a saída do produto do estabelecimento industrial. Assim, o IPI incide nas operações de que participa o industrial que industrializou o produto, mas não, e.g., na venda por comerciante ao consumidor porque, embora possa se tratar de produto industrializado (como qualidade do produto), não se trata de operação com produto que tenha sido industrializado pelo comerciante.¹¹⁹

A partir deste critério material, o parágrafo único do art. 46 do CTN estipula que “considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo”. Com relação ao conceito de industrialização, o RIPI (Decreto nº 7.212/10) a caracteriza, no artigo 4º, como operações tais como: I — transformação; II — beneficiamento; III — montagem; IV — acondicionamento ; V — renovação ou recondicionamento. Vejamos, a seguir, como o RIPI conceitua cada uma destas operações:

— **Transformação:** operação exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, que importe na obtenção de espécie nova. Ou seja, a transformação consiste na mudança completa de uma matéria-prima extraída da natureza depois do processo de industrialização.

— **Beneficiamento:** modificação, aperfeiçoamento ou, de qualquer forma, alteração no funcionamento, na utilização, no acabamento ou na aparência do produto. Portanto, importa no aprimoramento do produto, com o objetivo de adequação aos fins pretendidos pelo usuário final.

— **Montagem:** reunião de produtos, peças ou partes da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal. Assim, pode ser entendida como a junção de vários itens para a formação do produto final, como, por exemplo, no caso da montagem dos carros.

— **Acondicionamento/ recondicionamento:** operação que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria

— **Renovação ou Recondicionamento:** a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento). São formas, portanto, de melhorar os produtos que não mais se encontravam em suas condições normais, como, por exemplo, a recauchutagem.

¹¹⁹ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 79-80

2. Critério Temporal

Conforme exposto acima, o art. 46 do CTN, a despeito de falar em fato gerador, na verdade estabelece o critério temporal do IPI, nos seguintes termos:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I — o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II — a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III — a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Assim, o critério temporal do IPI é o momento da saída do produto industrializado do estabelecimento onde ocorreu a industrialização. No caso da importação de produtos, o critério temporal, segundo se depreende do inciso I, é o momento do desembaraço aduaneiro.

Entretanto, as leis disciplinadoras do IPI estabeleceram momentos específicos de ocorrência do critério material, a depender das circunstâncias de industrialização, como, por exemplo, o §1º do art. 2º da Lei 4.502/64.

§ 1º Quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora de estabelecimento produtor, o fato gerador considerar-se-á ocorrido no momento em que ficar concluída a operação industrial.

3. Critério Espacial

O IPI observa a territorialidade, por isso, “será considerada geradora da obrigação tributária a saída da mercadoria do estabelecimento industrial ocorrida dentro do território nacional, em qualquer parte dele e só nele.”¹²⁰

Há de se ressaltar, contudo, que, de acordo com o art. 153, §3º da CF/88, as exportações de produtos industrializados não sofrem a incidência do IPI. Dessa forma, caso o produto tenha sido industrializado em território nacional, mas a saída do estabelecimento se dê com destino ao exterior, temos uma operação imune.

¹²⁰ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011, p. 112.



4. Critério Pessoal

O sujeito ativo, por se tratar de tributo de competência federal, é a União Federal.

O art. 51 do CTN define a sujeição passiva do IPI e seu parágrafo único estabelece a autonomia dos estabelecimentos que significa que cada estabelecimento do industrial recolhe IPI como se fossem pessoas jurídicas diversas:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I — o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II — o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III — o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV — o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Importante destacar o posicionamento do STF no sentido de que o importador pessoa física de produto industrializado não está submetido à tributação do IPI, um vez que, sendo o tributo não-cumulativo, não pode haver creditamento por parte da pessoa física importadora que não se caracteriza como industrial. Entretanto, há quem entenda que o CTN, em seu art. 51, inciso I, menciona “importador”, sem diferenciar pessoa física ou jurídica, razão pela qual deve haver incidência em ambas as hipóteses.

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE OU EMPRESÁRIO: PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE: CF, art. 153, § 3º, II. NÃO-INCIDÊNCIA DO IPI. I. — Veículo importado por pessoa física que não é comerciante nem empresário, destinado ao uso próprio: não-incidência do IPI: aplicabilidade do princípio da não-cumulatividade: CF, art. 153, § 3º, II. Precedentes do STF relativamente ao ICMS, anteriormente à EC 33/2001: RE 203.075/DF, Min. Maurício Corrêa, Plenário, “DJ” de 29.10.1999; RE 191.346/RS, Min. Carlos Velloso, 2ª Turma, “DJ” de 20.11.1998; RE 298.630/SP, Min. Moreira Alves, 1ª Turma, “DJ” de 09.11.2001. II. — RE conhecido e provido. Agravo não provido.¹²¹

¹²¹ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 255682. Segunda Turma. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgamento em 29/11/2005

5. Critério Quantitativo

A base de cálculo do IPI é definida no art. 47 do CTN. Segundo o inciso II, alínea “a” deste artigo, a regra geral, no caso de industrialização de produtos no território nacional, é que a base de cálculo consiste no “*valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria*”. O inciso “b” ainda acrescenta que “*na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente*”. Acrescenta-se que há valores que devem ser acrescidos ao valor da operação, como o frete, as despesas acessórias cobradas ou debitadas pelo contribuinte e os descontos, inclusive os incondicionais, conforme arts. 14, §1º e §2º da Lei 4.502/64. Ressalta-se que, em todos os tributos, há previsão de que os descontos incondicionais sejam excluídos da base de cálculo, exceto no caso do IPI. Entretanto, há precedentes de ambas as Turmas do STJ que permitem a exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo do IPI.

Já no caso de importação de bens, a base de cálculo será o preço normal, acrescido do imposto sobre a importação, das taxas exigidas para entrada do produto no País e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. Assim, na modalidade importação, a base de cálculo do IPI é o valor aduaneiro acrescido das taxas e encargos.

Conforme citado no início do capítulo, a CF/88 elege, no art. 153, §3º, inciso I, como um dos princípios que regem a incidência do IPI, o princípio da seletividade, segundo o qual quanto mais supérfluo é o produto, maior deve ser a alíquota.

O inciso II do mesmo dispositivo constitucional dispõe acerca da não-cumulatividade do tributo. Cumulatividade, sob o ponto de vista jurídico tributário, significa a inclusão, na base de cálculo, de valores de imposto da mesma espécie que já incidiram em etapas anteriores. O IPI não é um imposto sobre o valor adicionado, incidindo sobre o valor total da saída.

O art. 49 do CTN dispõe sobre a não-cumulatividade nos seguintes termos:

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Assim, para se viabilizar a não-cumulatividade, é dado o direito ao crédito do tributo relativo aos produtos que entraram no estabelecimento e que se integraram ao processo de industrialização do produto.

Neste sentido, o RIPI (Dec. 7212/10) dispõe no art. 226, I que “*os estabelecimentos industriais e os que lhes são equiparados poderão creditar-se do imposto relativo a matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se, entre as matérias-primas e os produtos intermediários, aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente*”.

Por fim, com relação às alíquotas do IPI, o art. 153, § 3º, inc. I da CF/88 dispõe que o imposto será seletivo, em função da essencialidade do produto. Assim, atendendo a este princípio, as alíquotas deverão ser estabelecidas de modo a onerar mais os produtos mais supérfluos e menos os mais essenciais.

A tabela com as alíquotas do IPI está prevista no Decreto nº 7.660 de dezembro de 2011. Nele, os produtos são classificados em capítulos, posições, subposições, itens e subitens, a partir de seus *NCMs* (Nomenclatura Brasileira de Mercadorias baseada no Sistema Harmonizado).

QUESTÕES

1) O art. 153, § 3º, inc. I da CF/88 dispõe que o IPI “*será seletivo, em função da essencialidade do produto*”. A tabela do Decreto nº 7.660/11, no entanto, prevê para alguns produtos que podem ser considerados essenciais — como o açúcar de cana — uma alíquota de 5%, em desconformidade com a alíquota aplicada para produtos de igual natureza. Assim, diante deste problema, responda:

- a) o atendimento ao princípio da seletividade é obrigatório ou facultativo?
- b) como aferir a “essencialidade” de um produto?
- b) este mandamento dirige-se ao: legislador, executivo ou também ao judiciário?
- c) pode o Judiciário, se entender que determinada alíquota não atende ao princípio da seletividade, como a do açúcar de cana, estabelecer nova alíquota? Qual o papel do Judiciário perante o princípio da seletividade?

2) Calcule o valor a ser pago de ICMS, IPI e ISS por cada uma das empresas abaixo (considerando as alíquotas internas de ICMS=18%, alíquota do IPI=10% e alíquota do ISS=5%).

Cia “A”, localizada no Estado do Rio de Janeiro, fabrica e vende calendários. Ela utiliza, para a fabricação, insumos no valor de R\$50,00. Durante o processo de produção, ela remete os calendários para que uma gráfica “X” faça a composição e impressão dos dizeres (a gráfica cobra, por esta operação, o valor de R\$ 10,00). A Cia “A” vende então os calendários no valor de R\$ 100,00 para a distribuidora “B”, localizada no Estado de SP. A distribuidora



“B”, por sua vez, revende os calendários para a papelaria “Z”, localizada em SP, no valor de R\$200,00. Por sua vez, os calendários são vendidos aos consumidores finais no valor de R\$300,00.

3) A Fábrica de Refrigerantes Super Refri Ltda. recolheu a maior o IPI incidente sobre a saída dos respectivos produtos vendidos à Distribuidora de Bebidas Delta Ltda. Verificado o equívoco, a Distribuidora de Bebidas postulou em juízo o creditamento relativo ao IPI indevidamente pago pela fabricante, mas embutido no preço do produto. Nesse caso, tem a distribuidora legitimidade para requerer a repetição do indébito? Justifique, com base na legislação tributária pertinente. (VI Exame unificado da OAB, FGV Projetos)

LEITURA OBRIGATÓRIA

VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba, Juruá, 1993, p. 71-137.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *IPI: Princípios e Estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

MELO, José Eduardo Soares de. *IPI — Teoria e Prática*. São Paulo: Malheiros.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

XAVIER, Manoela Floret Silva. *IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2008.

**AULA 16. TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR — II E IE***ESTUDO DE CASO*

A sociedade The Collection importou dois veículos automotores quando vigorava no Brasil a legislação que estipulava a alíquota do Imposto de Importação no percentual de 10%. Ocorre, porém, que depois da entrada dos bens no território nacional, mas antes do registro da declaração de importação, a alíquota foi majorada para 30%. Pergunta-se: qual será a alíquota aplicável ao caso? Vide STJ Ag 1155843.

A) IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Conforme se extrai do art. 153, I, CF/88, à União foi atribuída competência para instituir o Imposto de Importação, o qual incide sobre a entrada de bens estrangeiros, destinados ao comércio ou consumo, no território nacional.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I — importação de produtos estrangeiros;

O §1º do art. 153 da CF/88, por sua vez, excepciona o princípio da legalidade e, com isso, permite que o Poder Executivo altere as alíquotas do II.

§ 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.

Além do mais, o art. 150, CF/88 traz outra característica peculiar do II, na medida em que segundo o mencionado dispositivo legal, não é necessário que seja observada a anterioridade e a noventena com relação a este imposto.

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

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 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 arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

No Código Tributário Nacional, o imposto vem disciplinado nos arts. 19 a 22, onde são estabelecidas as normas gerais do tributo. O instrumento normativo que institui e regula o Imposto de Importação é o Decreto-Lei 37/66.

1. Critério Material

O critério material do II é importar produtos estrangeiros. Importante destacar que o conceito de “importação” não se resume à simples entrada do produto no território nacional. É necessário que esse bem se incorpore à economia interna brasileira, ou seja, não basta que o bem estrangeiro passe pelo território nacional, é imprescindível que ele aqui permaneça e esteja destinado ao uso, comércio ou consumo. Dessa forma, quando o bem entra no território brasileiro, mas está destinado a voltar ao seu país de origem, não temos uma importação.

Leandro Paulsen salienta que *“a simples entrada do automóvel de um turista no território nacional, de um quadro para exposição temporária num museu ou de uma máquina para exposição em feira, destinados a retornar ao país de origem, não configuram importação, assim como não a configura o ingresso de produto estrangeiro por porto ou aeroporto brasileiro para simples trânsito no território nacional, com destinado a outro país”*¹²².

Frise-se, ainda, que, de acordo com entendimento doutrinário majoritário, os produtos a que se refere a CF/88 podem ser descritos como bens corpóreos e móveis, não abarcando o conceito amplo da palavra “produto”. Segundo ensinamentos do professor Miguel Hilú Neto, *“entende-se, portanto, que o sistema constitucional tributário brasileiro, ao se referir a produtos, utiliza o vocábulo em sentido estreito, ou seja, bens corpóreos resultantes da transformação progressiva de elementos da natureza. Excluem-se, dessa forma, os bens que não têm existência física, como aqueles transferidos por download”*¹²³

Importante ressaltar que o imposto de importação, ao contrário do ICMS, abrange tanto bens como mercadorias. O termo “produto” não se confunde com “mercadoria”, vez que esta carrega consigo o atributo da destinação ao comércio. Logo, para que um bem se caracterize como mercadoria, é necessário que ele seja móvel, corpóreo e que esteja destinado ao comércio.

Conclui-se, portanto, que o critério material do Imposto de Importação consiste no ato de importar bens estrangeiros.

2. Critério Temporal

De acordo com o art. 19 do CTN, o fato gerador do II consiste na entrada de produtos estrangeiros no território nacional, o que serve de ponto de par-

¹²² PAULSEN, Leandro/ José Eduardo Soares de Melo. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª Ed.rev e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

¹²³ NETO, Miguel Hilú. Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003.

tida para entender-se que o momento de incidência do II é aquele momento da entrada do produto no país.

Entretanto, conforme o disposto no art. 23 do Decreto-Lei 37/66, o fato gerador do II ocorre na data em que registrada a declaração de importação para que seja efetuado o desembaraço aduaneiro. Há quem entenda que a legalidade de tal previsão deve ser discutida, vez que vai de encontro ao disposto no CTN, que traz normas gerais do tributo, conforme se vê do entendimento do professor Miguel Hilú Neto: “ainda que assim o seja, encontram-se disposições diversas em textos normativos infraconstitucionais (e até infralegais), cuja validade é de ser discutida”¹²⁴.

A jurisprudência tem entendimento pacificado no sentido que não há qualquer incompatibilidade entre o art. 23 do Decreto-Lei 37/66 e o art. 19 do CTN.

Tributário. Imposto de Importação. Veículo Novo. Fato Gerador. Majoração de Alíquota. Decreto nº 1.471 de 27 de abril de 1995.

1. Em se tratando da importação de mercadorias para consumo, o fato gerador não ocorre no momento da celebração do contrato, mas quando do registro da declaração de importação na repartição aduaneira (art. 23 do Decreto-lei 37/66). É a alíquota vigente nesta data que deve ser aplicada para o cálculo do imposto.

2. Recurso conhecido e provido.

(REsp 139658/PR, Rel. Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/02/2001, DJ 28/05/2001, p. 173)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. COMPATIBILIDADE DO ART. 23 DO DECRETO-LEI N. 37/66 COM O ART. 19 DO CTN. FATO GERADOR. DATA DO REGISTRO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. PRECEDENTES.

1. Não há incompatibilidade entre o art. 19 do Código Tributário Nacional e o art. 23 do Decreto-Lei n. 37/66, porquanto o desembaraço aduaneiro completa a importação e, conseqüentemente, representa, para efeitos fiscais, a entrada de mercadoria no território nacional.

2. A jurisprudência desta Corte é no sentido de que, no caso de importação de mercadoria despachada para consumo, o fato gerador do imposto de importação ocorre na data do registro da declaração de importação. Desse modo, deve ser aplicada para o cálculo do imposto a alíquota vigente nessa data.

3. Precedentes: EDcl no REsp 1.000.829/ES, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 17.6.2010; AgRg no Ag 1.155.843/RJ, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 30.9.2009; REsp 1.046.361/RJ,

¹²⁴ NETO, Miguel Hilú. Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2003.



Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 5.3.2009; REsp 139.658/PR, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, Primeira Turma, DJ 28.5.2001. Recurso especial provido.¹²⁵

De acordo com o entendimento jurisprudencial, Leandro Paulsen afirma que *“é por ocasião do registro da declaração de importação, realizado eletronicamente através do SISCOMEX, que se considera ocorrido o fato gerador do Imposto sobre a Importação, de modo que dá ensejo à incidência da legislação vigente naquele momento”*¹²⁶

3. CRITÉRIO ESPACIAL

Acerca do critério espacial, importante o conceito de território aduaneiro trazido pelo art. 2º do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) que compreende todo o território nacional.

O art. 3º do regulamento define, ainda, a abrangência da jurisdição aduaneira, esta entendida como os locais onde o poder público pode exercer as suas competências no que diz respeito ao controle de importações e exportações:

Art. 3º A jurisdição dos serviços aduaneiros estende-se por todo o território aduaneiro e abrange (Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, art. 33, caput):

I — a zona primária, constituída pelas seguintes áreas demarcadas pela autoridade aduaneira local:

- a) a área terrestre ou aquática, contínua ou descontínua, nos portos alfandegados;
- b) a área terrestre, nos aeroportos alfandegados; e
- c) a área terrestre, que compreende os pontos de fronteira alfandegados; e

II — a zona secundária, que compreende a parte restante do território aduaneiro, nela incluídas as águas territoriais e o espaço aéreo.

Desta forma, tendo em vista que as operações de importação somente podem ser realizadas nos pontos em que o poder público exerce sua jurisdição aduaneira, o critério espacial do imposto de importação ficará restrito a estes locais específicos do território nacional, vez que, fora destes pontos, não é possível se fazer a regular importação do bem.

¹²⁵ Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial 1220979/RJ. Ministro Relator Humberto Martins. Julgamento em 05/04/2011. DJe 15/04/2011.

¹²⁶ PAULSEN, Leandro/ José Eduardo Soares de Melo. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª Ed.rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011, pags. 25-26.

4. CRITÉRIO PESSOAL

O art. 22 do CTN dispõe acerca do sujeito passivo do II. Segundo tal artigo será contribuinte do imposto o importador ou quem a lei a ele equiparar (inciso I) e o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados. O art. 31 do Decreto-Lei 37/66, com alterações dadas pelo Decreto-Lei nº 2.472/88) que será contribuinte do imposto o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

O Decreto-Lei 37/66, com as modificações da Medida Provisória nº 2158-35/2001 e da Lei nº 11.281/06 ainda elege, em seu artigo 32, como responsáveis pelo pagamento do Imposto de Importação o transportador e o depositário e como responsáveis solidários: o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; o representante, no País, do transportador estrangeiro; o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora e o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

5. CRITÉRIO QUANTITATIVO

O art. 20, CTN dispõe acerca da base de cálculo do II, estabelecendo três hipóteses:

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I — quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II — quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III — quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

O inciso I trata da hipótese de base de cálculo em que a alíquota aplicada é específica, ou seja, um valor fixo de acordo com a unidade de medida adotada por lei (que será a base de cálculo). Já o inciso II, trata de situações mais comuns nas quais se prevê uma alíquota *ad valorem* (uma porcentagem a ser aplicada sobre a base de cálculo). Nesta sistemática, a base de cálculo é o preço do produto quando da importação. Este preço, porém, não é necessa-

riamente aquele que foi estabelecido no negócio jurídico entre o exportador estrangeiro e o importador brasileiro, mas o valor aduaneiro, “apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio — GATT 1994” (art. 74, II do Decreto nº 6.759/09).

O artigo 76 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/09) estabelece que “toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro” que consiste na “verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira” (parágrafo único do artigo 76).

O regulamento aduaneiro ainda estabelece que integram o valor aduaneiro i) o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga, ii) os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e iii) o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II (artigo 77). Na terminologia do comércio internacional (INCOTERMS), o valor que será utilizado como base de cálculo do Imposto de Importação é o CIF (*Cost, Insurance and Freight*) que inclui, além do preço do produto importando, os valores relativos ao seguro e ao frete incidentes na operação.

A alíquota a ser aplicada será aquela fixada na Tarifa Externa Comum que estabelece alíquotas comuns a serem aplicadas nos países do MERCOSUL, com base na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) para produtos e serviços (Art. 90 do Decreto nº 6.759/09 e art. 22 do Decreto-Lei nº 37/66).

B) IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

O imposto de exportação, assim, como o imposto de importação é de competência da União, conforme art. 153, II, da CF/88. Nos mesmos moldes do imposto de importação, o §1º deste dispositivo constitucional atenua o princípio da legalidade para esse imposto e o art. 150, §1º afasta a aplicação das anterioridades.

No Código Tributário Nacional, o IE vem disciplinado nos arts. 23 a 28. O Decreto-Lei 1578/77 foi responsável pela instituição do IE e, por isso, trata de todos os elementos da regra-matriz deste tributo. De acordo com o art. 8º deste diploma normativo, as regras referentes ao II aplicam-se subsidiariamente ao IE, quando não houver previsão específica.

Art. 8º — No que couber, aplicar-se-á, subsidiariamente, ao imposto de exportação a legislação relativa ao imposto de importação.

1. Critério Material

O art. 1º, do Decreto-Lei nº 1.578/77 define como fato gerador a saída de produto nacional ou nacionalizado do território nacional.

Art.1º — O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional.

Todavia, este artigo na verdade estipula o momento de ocorrência do critério material (critério temporal) e não efetivamente este. De acordo com o próprio nome, o imposto de exportação tem como critério material o ato de exportar produto nacional ou nacionalizado para o exterior. Tal como ocorre no imposto de importação, a exportação para fins de incidência do IE pode ser tanto de bens quanto de mercadoria. Produto nacional é aquele fabricado no Brasil e produto nacionalizado é aquele não foi produzido no país, mas que tenha se incorporado à economia nacional.

É preciso que haja a integração do produto na economia do país estrangeiro. Assim, quando a saída de um produto do Brasil para outro país está condicionada ao seu retorno, não podemos falar de exportação, motivo pelo qual não há incidência do imposto sobre exportação.

2. Critério Temporal

Conforme §1º do art. 1º, do Decreto-Lei 1578/77, o fato gerador do IE ocorre no momento em que é emitida a guia de exportação:

Art.1º — O Imposto sobre a Exportação, para o estrangeiro, de produto nacional ou nacionalizado tem como fato gerador a saída deste do território nacional.

§ 1º — Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da Guia de Exportação ou documento equivalente.

Hoje em dia, existe o Sistema Integrado de Comércio Exterior — SISCOMEX, que substituiu as guias de exportação. Assim, o critério temporal passa a ser o momento do “registro da exportação” neste sistema, conforme art. 213, p. único, do Decreto 6759/09. Nas palavras de Leandro Paulsen:

Em face da implantação do SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior) e do conseqüente processamento eletrônico dos diversos atos inerentes ao comércio exterior, não há mais guias de exporta-



ção, sendo seu equivalente o ‘registro da exportação’ junto ao SISCOMEX (...). O STF tem ressaltado que o ‘registro da exportação’ não pode ser confundido com o ‘registro da venda’, este irrelevante para a incidência do imposto¹²⁷.

Entretanto, conforme ocorre no Imposto de Importação, o critério material do imposto de exportação somente ocorre com a saída do produto do território nacional. Assim, pode-se discutir a legalidade do dispositivo que fixaria o momento da ocorrência do fato gerador antes que tal acontecimento ocorra efetivamente. Assim, segundo a lógica aqui aplicada, o critério temporal deveria ser considerado como o momento da saída do produto nacional ou nacionalizado do território nacional.

3. Critério Espacial

Para fins de estipulação do critério espacial do Imposto de Exportação, necessário se faz a consideração do território e jurisdição aduaneira. Assim, do mesmo modo que o imposto de importação, o critério espacial será os pontos alfandegados do território brasileiro.

4. Critério Pessoal

De acordo com o art. 27 do CTN, contribuinte do IE é o indivíduo que efetua a exportação ou alguém a ele equiparado em razão de previsão legal. Outros textos legais fazem previsões semelhantes, como o art. 5º, do Decreto-Lei 1578/77, que igualmente define como contribuinte o “exportador, assim considerado qualquer pessoa que promova a saída do produto do território nacional”.

5. Critério Quantitativo

Conforme previsão do art. 24 do CTN, a alíquota do IE pode ser específica ou *ad valorem*. A primeira é aquela alíquota que consiste em um valor específico em função de uma medida adotada em lei para cada produto, já a segunda é representada por uma porcentagem a ser aplicada sobre o valor do produto exportado.

Do mesmo modo que o imposto de importação, o preço que será considerado para fins de base de cálculo do IE não é necessariamente aquele previsto nos termos do negócio jurídico estabelecido entre as partes, mas o “o preço

¹²⁷ PAULSEN, Leandro/ José Eduardo Soares de Melo. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª Ed.rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. p. 42.



normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência” (art. 24, CTN).

Ao contrário do imposto de importação, no imposto de exportação a base de cálculo não abrange o frete e seguro internacionais. Na nomenclatura do comércio internacional, o preço que será considerado base de cálculo do IE é o preço FOB (*Free on board*).

No que diz respeito à alíquota do IE, o art. 3º do Decreto-Lei 1578/77 dispõe que esta será de trinta por cento, “facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior (Redação dada pela Lei nº 9.716/98)”. O parágrafo único deste artigo ainda estipula que “em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a cinco vezes o percentual fixado neste artigo. (Redação dada pela Lei nº 9.716/98)”.

QUESTÕES

1) Empresa brasileira adquire de uma empresa situada na França partes e peças para a montagem de uma plataforma de petróleo. Após a compra, a empresa determina o envio dessas partes e peças para a sua montagem na China. Uma vez pronta a plataforma, que deveria ser enviada para o Brasil, a empresa brasileira decide alugá-la a uma empresa argentina. Esta mesma empresa argentina decide, contudo, trazer essa plataforma para explorar petróleo na Bacia de Campos. Há, nesse caso, a incidência do Imposto de Importação, uma vez que a empresa argentina não é contribuinte no Brasil?

2) Determinada empresa efetuou a declaração de importação de veículos da Alemanha no SISCOMEX no dia 05/06/2010. Nesta data, a alíquota prevista para o Imposto de Importação era de 30%. Durante a vinda dos bens ao Brasil, o governo aumentou a alíquota do II para 45%, sendo esta a alíquota em vigor no momento da entrada dos veículos no território brasileiro. Os bens permaneceram por 5 dias em armazém alfandegado, período no qual o governo brasileiro novamente majorou a alíquota do II para 50%. O desembarço aduaneiro ocorreu, assim, sob a vigência desta alíquota. Diante deste caso, da legislação sobre o II e da jurisprudência consolidada, qual a alíquota que deve ser aplicada neste caso? Você concorda com este entendimento? Justifique.

LEITURA OBRIGATÓRIA

NETO HILU, Miguel. *Imposto Sobre Importações e Imposto Sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 63-144.

**BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR**

MELO, José Eduardo Soares de. *A Importação no Direito Tributário: Impostos, Taxas, Contribuições*, São Paulo, 2003.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

AULA 17. TRIBUTAÇÃO SOBRE AS OPERAÇÕES FINANCEIRAS — IOF

A) IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES DE CRÉDITO, CÂMBIO, SEGURO OU RELATIVAS A TÍTULOS OU VALORES MOBILIÁRIOS — IOF

O IOF, instituído em 1966 pela Lei nº 5143/66, possuía na época um âmbito de incidência duplo, recaindo sobre as instituições financeiras (créditos) e as seguradoras (seguros).

Atualmente, o art. 153, V da CF/88, além de estabelecer a competência tributária da União para instituir o tributo ora em comento, prevê como hipótese de incidência do IOF, não apenas operações de crédito e seguros, mas também operações de câmbio e aquelas relativas a títulos ou valores mobiliários.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

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

O IOF, tendo caráter eminentemente extrafiscal, é exceção ao princípio da legalidade, conforme §1º do mesmo art. 153, CF/88, sendo permitida, assim, ao Poder Executivo a mudança de alíquotas para adequá-las “*aos objetivos da política monetária*”, desde que observados os limites definidos em lei. Destaque-se, ainda, que tal tributo não precisa observar as anterioridades previstas na CF/88, de acordo com a previsão do mesmo dispositivo constitucional.

Desta maneira, o IOF consiste em 4 impostos diferentes, conforme art. 2º do Decreto 6.306/07 — Regulamento do IOF, cada qual recaindo sobre uma hipótese de incidência distinta, quais sejam:

— **IOF Crédito**

— **IOF Câmbio**

— **IOF Seguro**

— **IOF Títulos ou Valores Mobiliários**

1. IOF Crédito

1.1 Critério material

O critério material do IOF crédito está definido no art. 63, inciso I do CTN:

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

I — quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado;

Para que seja caracterizada uma operação de crédito, necessária se faz a existência de uma promessa de prestação futura, não sendo necessário que a operação seja realizada por uma instituição financeira para caracterizá-la como tal. Neste sentido, o artigo 58 da Lei 9532/97¹²⁸ estipula a cobrança de IOF naquelas operações de crédito estabelecidas por pessoas físicas ou jurídicas que não sejam consideradas como instituições financeiras, mais conhecidas como *factorings*.

A súmula 664 do STF descaracterizou o simples saque em caderneta de poupança como operação de crédito, apesar de expressamente prevista tal possibilidade na lei 8.033/90, razão pela qual declarou inconstitucional o inciso V do art. 1º da Lei 8.033/90 que previa a incidência do IOF crédito sobre as referidas operações.

O parágrafo único do art. 63 do CTN prescreve que naquelas operações de crédito que envolvam valores mobiliários, não haverá incidência cumulativa de IOF crédito e IOF valores mobiliários, mas tão somente do primeiro.

Destaque-se que o art. 9º do Decreto 6.306/07 — Regulamento do IOF elenca operações isentas do IOF crédito.

1.2. Critérios espacial e temporal

Somente as operações de crédito efetuadas dentro do território nacional sofrem a incidência do IOF.

Com relação ao critério temporal, o art. 63 inciso I do CTN dispõe que o IOF incide na “*entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado*”.

Importante lembrar que o Regulamento do IOF prescreve a ocorrência do fato gerador do IOF crédito em momentos diversos, conforme art. 3º do Decreto 6.306/07:

§ 1º Entende-se ocorrido o fato gerador e devido o IOF sobre operação de crédito:

I — na data da efetiva entrega, total ou parcial, do valor que constitui o objeto da obrigação ou sua colocação à disposição do interessado;

¹²⁸ Art. 58. A pessoa física ou jurídica que alienar, à empresa que exercer as atividades relacionadas na alínea “d” do inciso III do § 1º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 1995 (*factoring*), direitos creditórios resultantes de vendas a prazo, sujeita-se à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos e valores mobiliários — IOF às mesmas alíquotas aplicáveis às operações de financiamento e empréstimo praticadas pelas instituições financeiras.

II — no momento da liberação de cada uma das parcelas, nas hipóteses de crédito sujeito, contratualmente, a liberação parcelada;

III — na data do adiantamento a depositante, assim considerado o saldo a descoberto em conta de depósito;

IV — na data do registro efetuado em conta devedora por crédito liquidado no exterior;

V — na data em que se verificar excesso de limite, assim entendido o saldo a descoberto ocorrido em operação de empréstimo ou financiamento, inclusive sob a forma de abertura de crédito;

VI — na data da novação, composição, consolidação, confissão de dívida e dos negócios assemelhados, observado o disposto nos §§ 7º e 10 do art. 7º;

VII — na data do lançamento contábil, em relação às operações e às transferências internas que não tenham classificação específica, mas que, pela sua natureza, se enquadrem como operações de crédito.

O STJ, no entanto, no julgamento dos Embargos de Declaração no REsp 324.361, se manifestou no sentido de que o critério temporal do IOF crédito se realiza no momento em que celebrado o contrato de financiamento.

1.3. Critério pessoal

A sujeição passiva é disciplinada pelo art. 63 do CTN, o qual determina que a legislação ordinária pode eleger como contribuinte “qualquer das partes da operação tributada”.

O Regulamento do IOF, em seu art. 4º¹²⁹, elegeu os tomadores do crédito como contribuintes desse tributo, ao passo que seu parágrafo único determina que no caso das “vendas a prazo a empresas de factoring”, os alienantes que ocuparão o pólo passivo da obrigação tributária.

Entretanto, o IOF crédito é um tributo marcado pela substituição tributária, sendo responsável pela retenção e recolhimento sempre aquele que concede o crédito, conforme artigo 5º do Decreto nº 6306/07¹³⁰.

A sujeição ativa, por sua vez, fica a cargo da União Federal.

1.4. Critério quantitativo

As leis ordinárias, disciplinadoras do IOF crédito sobre as diversas operações de crédito possíveis, especificam suas bases de cálculo dentro dos limites estabelecidos pelo art. 64, inciso I, do CTN, que determina ser o valor da obrigação, incluindo o principal e os juros, a base de cálculo do tributo.

¹²⁹ Art. 4º Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (Lei nº 8.894, de 1994, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 58).

Parágrafo único. No caso de alienação de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo a empresas de factoring, contribuinte é o alienante pessoa física ou jurídica.

¹³⁰ Art. 4º Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas tomadoras de crédito (Lei nº 8.894, de 1994, art. 3º, inciso I, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 58).

Parágrafo único. No caso de alienação de direitos creditórios resultantes de vendas a prazo a empresas de factoring, contribuinte é o alienante pessoa física ou jurídica.



No que se refere às alíquotas, o legislador ordinário estabeleceu, no art. 1º da Lei 8.894/94, a alíquota máxima de 1,5% ao dia, que deve ser observada pelo Poder Executivo quando das alterações para alcance dos objetivos das políticas monetária e fiscal. Ressalte-se que muitos defendem que tal alíquota máxima estabelecida pela Lei 8.894/94 é confiscatória, razão pela qual o Poder Executivo não tem se aproximado desse limite¹³¹.

2. IOF Câmbio

2.1. Critério material

O inciso II do art. 63 do CTN disciplina o fato gerador do IOF câmbio:

Art. 63. O imposto, de competência da União, sobre operações de crédito, câmbio e seguro, e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários tem como fato gerador:

II — quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este;

O Regulamento do IOF, em seu art. 11, faz previsão semelhante à do CTN.

2.2. Critérios espacial e temporal

Quanto ao critério espacial, Leandro Paulsen prescreve que “*o aspecto espacial do IOF câmbio segue a territorialidade. Têm-se, pois, como juridicamente relevantes as operações de câmbio ocorridas no território nacional.*”¹³²

Nos mesmos moldes do IOF crédito, o critério temporal do IOF câmbio é o momento estabelecido pelo art. 63, inciso II do CTN na ausência de disposição normativa em sentido contrário. Em conformidade com o critério material do tributo, o critério temporal deverá ser o momento da operação de câmbio, efetivada pela entrega da moeda nacional ou documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado. O Decreto 6306/07 dispõe no parágrafo único do artigo 11 que “*ocorre o fato gerador e torna-se devido o IOF no ato da liquidação da operação de câmbio*”.

¹³¹ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011.

¹³² PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011. p. 159.

2.3. Critério pessoal

A sujeição ativa do IOF câmbio é semelhante a do IOF crédito. O sujeito passivo do tributo que ora se discute, conforme já mencionado anteriormente, é estabelecido pelo art. 66 do CTN. Dessa forma, o legislador ordinário pode eleger como contribuinte ou responsável qualquer dos indivíduos que participam da operação sujeita ao IOF câmbio.

Os arts. 12 e 13 do Regulamento¹³³ ficaram encarregados dessa tarefa e estabelecem como contribuintes os compradores ou vendedores de moeda, a depender da operação. Os responsáveis, por sua vez, são as instituições autorizadas a operar em câmbio.

2.4. Critério quantitativo

O inciso II do art. 64 do CTN estabelece a base de cálculo do IOF câmbio como o montante de moeda nacional envolvido na operação, o que vem a ser especificado de forma minuciosa no art. 14 do Regulamento:

Art. 14. A base de cálculo do IOF é o montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio (Lei nº 5.172, de 1966, art. 64, inciso II).

A alíquota máxima estabelecida pelo art. 5º da Lei 8.894/94 é de 25%, o que pode configurar, segundo o entendimento de alguns, confiscatória¹³⁴. Assim, o valor eleito pelo Poder Executivo é muito inferior ao máximo, encontrando-se no art. 15 do Regulamento.

3. IOF Seguro

3.1. Critério material

O inciso III do art. 63 do CTN disciplina o critério material do IOF seguro a emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável. O regulamento do IOF entretanto, prevê como critério material somente o recebimento do prêmio, não dependendo da ocorrência do sinistro, conforme previsão do art. 18.

¹³³ Art. 12. São contribuintes do IOF os compradores ou vendedores de moeda estrangeira nas operações referentes às transferências financeiras para o ou do exterior, respectivamente (Lei nº 8.894, de 1994, art. 6º).

Parágrafo único. As transferências financeiras compreendem os pagamentos e recebimentos em moeda estrangeira, independentemente da forma de entrega e da natureza das operações.

Art. 13. São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional as instituições autorizadas a operar em câmbio (Lei nº 8.894, de 1994, art. 6º, parágrafo único).

¹³⁴ PAULSEN, Leandro e MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 6ª edição rev. e atual – Porto Alegre: Livraria do Advogado editora, 2011.

3.2. Critérios espacial e temporal

Assim como nas outras hipóteses, a critério espacial do IOF seguro observa a territorialidade e, dessa forma, somente incide nas operações ocorridas dentro do território nacional.

O parágrafo 2º do art. 18 do Regulamento prescreve o momento de ocorrência do fato gerador, o qual se dá na ocasião de recebimento total ou parcial do prêmio.

3.3. Critério pessoal

A sujeição ativa é da União Federal, assim como no caso de todas as outras modalidades do IOF. O pólo passivo, conforme art. 66 do CTN, deve ser ocupado por alguma das partes envolvidas na operação do seguro. Dessa forma, o Regulamento elegeu, em seu art. 19, os segurados como contribuintes do IOF seguro, atribuindo às instituições financeiras encarregadas da cobrança do prêmio a condição de responsáveis, conforme art. 20 do diploma normativo¹³⁵.

3.4. Critério quantitativo

A base de cálculo do IOF seguro, de acordo com o inciso III do art. 64 do CTN, consiste no valor do montante do prêmio, previsão esta semelhante ao art. 21 do Regulamento.

A alíquota máxima é de 25%, mas este limite não é alcançado pelas alíquotas estabelecidas no art. 22 do Regulamento. O parágrafo único deste mesmo artigo estabelece casos em que a alíquota será reduzida¹³⁶.

4. IOF Títulos ou Valores Mobiliários

4.1. Critério material

O critério material do IOF títulos ou valores mobiliários está definido de forma ampla no inciso IV do art. 63 do CTN como a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável. O art. 25 do Regulamento tratou de especificar as operações sujeitas à incidência do referido tributo, estabelecendo que “*o fato gerador do IOF é a aquisição, cessão, resgate, repactuação ou pagamento para liquidação de títulos e valores mobiliários*”.

¹³⁵ Art. 19. Contribuintes do IOF são as pessoas físicas ou jurídicas seguradas (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 2º). Art. 20. São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional as seguradoras ou as instituições financeiras a quem estas encarregarem da cobrança do prêmio (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 3º, inciso II, e Decreto-Lei nº 2.471, de 1º de setembro de 1988, art. 7º).

¹³⁶ Art. 22. § 1º A alíquota do IOF fica reduzida:

I — a zero, nas seguintes operações:

- a) de resseguro;
- b) de seguro obrigatório, vinculado a financiamento de imóvel habitacional, realizado por agente do Sistema Financeiro de Habitação;
- c) de seguro de crédito à exportação e de transporte internacional de mercadorias;
- d) de seguro contratado no Brasil, referente à cobertura de riscos relativos ao lançamento e à operação dos satélites Brasilsat I e II;
- e) em que o valor dos prêmios seja destinado ao custeio dos planos de seguro de vida com cobertura por sobrevivência;
- f) de seguro aeronáutico e de seguro de responsabilidade civil pagos por transportador aéreo;

II — nas operações de seguro de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho, incluídos os seguros obrigatórios de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres e por embarcações, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não e excluídas aquelas de que trata a alínea “f” do inciso I: trinta e oito centésimos por cento; (Redação dada pelo Decreto nº 6.339, de 2008).

III — nas operações de seguros privados de assistência à saúde: dois inteiros e trinta e oito centésimos por cento; (Redação dada pelo Decreto nº 6.339, de 2008).

IV — nas demais operações de seguro: sete inteiros e trinta e oito centésimos por cento. (Incluído pelo Decreto nº 6.339, de 2008).

4.2. Critérios espacial e temporal

Quanto ao critério espacial, mais uma vez deve ser observada a territorialidade. O momento de ocorrência do fato gerador é estabelecido no parágrafo 1º do art. 25 do regulamento, sendo a ocasião em que realizadas as operações elencadas no critério material da regra-matriz do tributo.

4.3. Critério pessoal

Conforme já mencionado, o pólo ativo é ocupado pela União Federal.

A sujeição passiva, por sua vez, é estabelecida no art. 26 do Regulamento¹³⁷, o qual elenca os adquirentes dos valores mobiliários ou as instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central como contribuintes, a depender das operações.

O art. 27 do mesmo diploma normativo¹³⁸ enumera aqueles que assumem a condição de responsáveis.

4.4. Critério quantitativo

A base de cálculo do tributo está estabelecida no inciso IV, do art. 64 do CTN:

Art. 64 IV — quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

- a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;
- b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;
- c) no pagamento ou resgate, o preço.

A base de cálculo é determinada pelo art. 28 do Regulamento, a depender da operação caracterizadora do fato gerador:

Art. 28. A base de cálculo do IOF é o valor (Lei nº 8.894, de 1994, art. 2º, II):

- I — de aquisição, resgate, cessão ou repactuação de títulos e valores mobiliários;
- II — da operação de financiamento realizada em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;
- III — de aquisição ou resgate de cotas de fundos de investimento e de clubes de investimento;

¹³⁷ Art. 26. Contribuintes do IOF são:

I — os adquirentes, no caso de aquisição de títulos ou valores mobiliários, e os titulares de aplicações financeiras, nos casos de resgate, cessão ou repactuação (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 2º e Lei nº 8.894, de 1994, art. 2º, inciso II, alínea “a”, e art. 3º, inciso II); (Redação dada pelo Decreto nº 7.412, de 2010)

II — as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, na hipótese prevista no inciso IV do art. 28 (Lei nº 8.894, de 1994, art. 3º, inciso III).

¹³⁸ Art. 27. São responsáveis pela cobrança do IOF e pelo seu recolhimento ao Tesouro Nacional (Decreto-Lei nº 1.783, de 1980, art. 3º, inciso V, e Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 28):

I — as instituições autorizadas a operar na compra e venda de títulos e valores mobiliários;

II — as bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, em relação às aplicações financeiras realizadas em seu nome, por conta de terceiros e tendo por objeto recursos destes;

III — a instituição que liquidar a operação perante o beneficiário final, no caso de operação realizada por meio do SELIC ou da Central de Custódia e de Liquidação Financeira de Títulos — CETIP;

IV — o administrador do fundo de investimento;

V — a instituição que intermediar recursos, junto a clientes, para aplicações em fundos de investimentos administrados por outra instituição, na forma prevista em normas baixadas pelo Conselho Monetário Nacional;

VI — a instituição que receber as importâncias referentes à subscrição das cotas do Fundo de Investimento Imobiliário e do Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes.



IV — do pagamento para a liquidação das operações referidas no inciso I, quando inferior a noventa e cinco por cento do valor inicial da operação.

A alíquota máxima, prevista pelo art. 29 do Regulamento, é de 1,5% ao dia, podendo o Poder Executivo alterar as alíquotas de acordo com os objetivos das políticas monetária e fiscal, observado este limite máximo estabelecido.

QUESTÕES

1) Uma empresa de factoring realiza operação de cessão de crédito com sua coligada no exterior. Nesse caso, incide alguma espécie de IOF? Se sim, qual? Ver REsp 1063507 e REsp 621482.

LEITURA OBRIGATÓRIA

MOSQUERA, Roberto Quiroga. Os Impostos sobre operações de crédito, câmbio, seguro ou relativos a títulos ou valores mobiliários — conceitos fundamentais. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação Internacional e dos Mercados Financeiros e de Capitais*, Série GVLaw, p. 101-175.

BIBLIOGRAFIA COMPLEMENTAR

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 6ª edição, 2011

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Tributação no Mercado Financeiro e de Capitais*. 2ª. ed. São Paulo — SP: Dialética, Edições, Eventos e Cursos, 1999. v. 01. 367 p.

MOSQUERA, Roberto Quiroga (org). *O Direito Tributário e O Mercado Financeiro e de Capitais*. São Paulo: Editora Dialética, 2010. v. 2. 382 p.



MELINA DE SOUZA ROCHA LUKIC

Professora da FGV Direito-Rio, Pesquisadora do Centro de Pesquisa em Direito e Economia (CPDE), Doutora pela Université Paris III – Sorbonne Nouvelle em cotutela com a Universidade Federal de Santa Catarina



FICHA TÉCNICA

Fundação Getúlio Vargas

Carlos Ivan Simonsen Leal
PRESIDENTE

FGV DIREITO RIO

Joaquim Falcão
DIRETOR

Sérgio Guerra
VICE-DIRETOR DE ENSINO, PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO

Rodrigo Vianna
VICE-DIRETOR ADMINISTRATIVO

Thiago Bottino do Amaral
COORDENADOR DA GRADUAÇÃO

André Pacheco Teixeira Mendes
COORDENADOR DO NÚCLEO DE PRÁTICA JURÍDICA

Cristina Nacif Alves
COORDENADORA DE ENSINO

Marília Araújo
COORDENADORA EXECUTIVA DA GRADUAÇÃO