

- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- CAMPOS, Marcelo (coord.). *Direito processual tributário*. A dinâmica da interpretação. Estudos em homenagem ao Professor Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Processo tributário – Teoria e prática*. 3. ed. rev., atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2007.
- FABRETTI, Láudio Camargo. *Código tributário nacional comentado*. 6. ed. rev. e atual. com a LC 118/2005. São Paulo: Atlas, 2005.
- GRECO FILHO, Vicente. *Direito processual civil brasileiro*. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2000.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães; ELALI, André (coord.). *Coisa julgada tributária*. São Paulo: MP, 2005.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo. *Doutrinas essenciais – Direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, v. VII e VIII, 2011.
- MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- MIRANDA, Dalton Cesar Cordeiro de. *Conselho de contribuintes do Ministério da Fazenda: breves considerações, ementário da Câmara Superior de Recursos Fiscais, regimentos internos, legislação de apoio*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.
- PAULSEN, Leandro. *Segurança jurídica, certeza do direito e tributação: a concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.
- _____. *Curso de direito tributário*. 3. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.
- PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. *Direito processual tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 5. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- SALOMÃO, Marcelo Viana; PAULA JUNIOR, Aldo de (org.). *Processo administrativo tributário federal e estadual*. São Paulo: MP, 2005.
- SUNDFELD, Carlos Ari. A importância do procedimento administrativo. *Revista de Direito Público*, n. 84, out./dez. 1987.

Análise Jurídica da Carga Tributária Brasileira: um Quadro Geral dos Tributos no Brasil

RODRIGO CARAMORI PETRY

Professor de Direito Tributário, Advogado e Consultor em Curitiba/PR e São Paulo/SP Mestre em Direito Econômico e Social pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Membro Associado do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

SUMÁRIO: Introdução; 1 O regime político-territorial do Brasil e as competências tributárias; 2 Impostos; 2.1 Impostos da União Federal; 2.2 Impostos dos Estados e do Distrito Federal (DF); 2.3 Impostos dos Municípios; 3 Taxas (artigo 145, II, da CF); 4 Contribuição de melhoria (artigo 145, III, da CF); 5 Empréstimo compulsório (artigo 148 da CF); 6 Contribuições especiais (artigos 149 e outros da CF); 6.1 Contribuições sociais gerais (artigos 149, 212, § 5º, e 240 da CF); 6.2 Contribuições para a seguridade social (artigos 149, 195, 239 e outros da CF); 6.2.1 Contribuições para a seguridade social em geral (artigo 195 da CF); 6.2.2 Contribuições para a previdência social dos trabalhadores em geral; 6.2.3 Contribuição para a previdência social dos servidores públicos (artigo 40 da CF); 6.3 Contribuições de intervenção sobre o domínio econômico (artigo 149 da CF); 6.4 Contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; 6.4.1 Contribuições sindicais; 6.4.2 Contribuições corporativas; 6.5 Contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A da CF); 7 Regimes simplificados de tributação para pequenos negócios no Brasil; 8 Regime especial de incentivo tributário regional: a Zona Franca de Manaus; 9 Considerações finais sobre a carga tributária no Brasil.

INTRODUÇÃO

No Brasil se tornaram comuns os protestos e as campanhas por informações mais precisas e por uma divulgação mais ampla acerca da carga tributária brasileira, ou seja, do ônus direto e indireto que os tributos geram sobre os contribuintes. Os mais divulgados levantamentos atuais sobre a carga tributária genérica apontam que ela é de aproximadamente 36% do PIB brasileiro, uma das mais altas do mundo¹. Os alardeados recordes de arrecadação do Fisco Federal, constantes nos últimos anos, reavivaram os movimentos populares que

¹ O PIB (Produto Interno Bruto) resulta de um levantamento estatístico que procura medir a soma das riquezas produzidas no País durante um exercício financeiro (1º de janeiro a 31 de dezembro). Alguns interessantes estudos sobre a carga tributária atual no Brasil podem ser encontrados em: www.ibpt.com.br. Estudo publicado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil dá conta de que no ano de 2011 a carga tributária bruta no Brasil esteve em 35,31% (Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2011.pdf>>. Acesso em: 14 abr. 2013). A SRFB apresenta em seu sítio na Internet outras estatísticas sobre a carga tributária.

desejam maior transparência fiscal, e a pressão exercida por setores organizados da sociedade acabou resultando na aprovação e promulgação da Lei nº 12.741/2012² (com entrada em vigor primeiramente prevista para 10.06.2013, mas prorrogada pela MP 620/2013 em mais 12 meses)³, que regulamenta a regra do § 5º do art. 150 da Constituição Federal de 1988, *ipsis litteris*: “§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”⁴.

Apesar de criar mais um ônus organizacional e documental aos empresários, já sobrecarregados com inúmeros outros deveres fiscais⁵, a nova lei é positiva no sentido de proporcionar aos cidadãos uma maior conscientização da carga tributária, seja no momento prévio ou posterior da venda ou do serviço⁶, ainda que a informação seja aproximada e não compreenda todos os tributos incidentes na atividade empresarial, que repercutem naturalmente nos preços, pelo fenômeno da translação econômica.

Mas as dificuldades de informação sobre a carga tributária que onera mercadorias e serviços no Brasil não é sentida apenas pelos cidadãos em geral, pois mesmo aqueles comumente mais interessados na matéria, como são os empresários, contabilistas e os especialistas que se dedicam ao direito empresarial ou tributário, por vezes não dispõem de tempo ou condições para visualizar o conjunto das incidências tributárias que oneram o patrimônio,

2 A lei foi resultado de um projeto de iniciativa popular, conduzida por organizações da sociedade civil, e que contou com 1,5 milhão de assinaturas.

3 Porém, a posterior Medida Provisória nº 620/2013 postergou, por mais 12 meses, o início da aplicação de sanções para os infratores da lei, o que na prática elasteceu o prazo para eficácia social da lei.

4 A Lei nº 12.741/2012 criou um dever mais amplo do que o previsto no § 5º do art. 150: além dos impostos, também algumas contribuições devem ser informadas pelos empresários nos cupons e notas fiscais das vendas. No total, devem ser informados os seguintes tributos, a depender da mercadoria ou do serviço: i) imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS); ii) imposto sobre serviços (ISS); iii) imposto sobre produtos industrializados (IPI); iv) imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); v) contribuição ao PIS-faturamento/receita; vi) contribuição para financiamento da seguridade social Cofins-faturamento/receita; vii) contribuição de intervenção sobre o domínio econômico no setor de combustíveis (Cide); viii) imposto de importação (II); ix) PIS-importação; x) Cofins-importação; xi) contribuições previdenciárias a cargo do empregador e do empregado, sobre a folha de salários dos empregados (quando o valor pago ao colaborador da empresa seja elemento integrante do custo direto do serviço ou produto fornecido ao consumidor). O nível de informação exigido é maior do que aquele do modelo *sales tax* (imposto de varejo) nos EUA.

5 Algumas entidades empresariais e associativas estão buscando oferecer assessoria aos empresários, especialmente os de micro ou pequeno porte, para a implantação menos custosa de sistemas de informação documental, para assim cumprir a Lei nº 12.741/2012 e evitar as sanções legais.

6 Enquanto o art. 1º da Lei nº 12.741/2012 exige a informação da carga tributária no momento posterior à conclusão da venda (já quando paga a mercadoria ou o serviço, com a emissão da nota fiscal ou cupom), apenas indicando (sem obrigar) que a mesma informação seja oferecida também no momento da oferta da mercadoria ou serviço (mediante painel ou outro meio de divulgação no local da compra), o art. 3º da mesma lei, ao alterar o Código de Defesa do Consumidor, prevê como um direito do consumidor a informação sobre os tributos e o preço da mercadoria ou serviço, inclusive no momento prévio à aquisição, ou seja, no momento da oferta. Assim sendo, o valor do tributo incidente na operação poderá influenciar na decisão do consumidor em concluir ou não o negócio.

os rendimentos e as operações econômicas das pessoas físicas e jurídicas no Brasil.

Além disso, uma análise mais precisa da carga tributária, do ponto de vista jurídico, deve identificar não só as alíquotas dos tributos (que em alguns casos não revelam o ônus econômico efetivo), mas também: a sua base de cálculo, eventual mecanismo de crédito por incidências anteriores, a periodicidade da incidência e o universo de contribuintes obrigados ao pagamento. Animados pela oportunidade de realizar uma análise da carga tributária brasileira sob um ponto de vista jurídico, mas de interesse geral, faremos aqui um vigoroso esforço de elucidação panorâmica, onde buscaremos a precisão e clareza possíveis. O texto sofrerá as limitações de linguagem que um trabalho dessa amplitude e complexidade implica. Em face disso, deixaremos aqui de discutir teses, e o quadro que mostraremos é o resultante do entendimento atual do Fisco e da jurisprudência majoritária nos Tribunais Superiores do Brasil⁷.

1 O REGIME POLÍTICO-TERRITORIAL DO BRASIL E AS COMPETÊNCIAS TRIBUTÁRIAS

O Brasil é um país organizado sob o regime político republicano presidencialista, com o poder estatal dividido na forma de um Estado federativo, no qual a competência para instituir e cobrar tributos é repartida não somente entre o poder central (União Federal) e os 26 entes federados (Estados), mas também é dividida com 5.570 poderes locais (Municípios)⁸. Além disso, o Distrito Federal, onde se localiza a sede da República, também recebe competência tributária, podendo instituir e cobrar os tributos típicos dos Estados e também aqueles dos Municípios. Nos tópicos a seguir, faremos uma análise detalhada dos diversos tributos brasileiros.

2 IMPOSTOS

Imposto é uma espécie de tributo que tem por fato gerador uma manifestação de riqueza, ou seja, fato econômico independente de uma atuação estatal dirigida ao contribuinte. A Constituição do Brasil autoriza a União Federal, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a instituírem impostos sobre diversas manifestações de riqueza, distribuindo a competência conforme a matéria tributável/fato gerador.

7 Para uma abordagem da estruturação normativa do sistema tributário brasileiro, com enfoque na estrutura formal das diversas normas tributárias necessárias para a operacionalização do sistema tributário no Brasil, veja-se, entre outros, nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. Reflexões sobre a estrutura do direito tributário no Brasil. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética e IBDT, n. 24, p. 495-542, 2010.

8 Maiores informações estão disponíveis no sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística na internet: www.ibge.gov.br (Acesso em: 6 jun. 2013).

2.1 IMPOSTOS DA UNIÃO FEDERAL

a) Imposto sobre a importação de produtos estrangeiros – II (artigo 153, I, da CF)

- Legislação básica: arts. 19 a 22 do CTN⁹ e Decreto-Lei nº 37/1966, regulamentado pelo Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).
- Fato gerador: entrada de bens corpóreos¹⁰ no território brasileiro, incluindo-se aqui a bagagem do viajante que adentre o Brasil, quando supere a cota de U\$ 500,00 (via aérea ou marítima) ou U\$ 300,00 (via terrestre ou fluvial). O CTN também prevê como fato gerador a arrematação em leilão de bens apreendidos na alfândega, mas tal hipótese não é efetivada pela lei atual específica do imposto.
- Sujeito ativo: União Federal (Secretaria da Receita Federal do Brasil).
- Sujeito passivo: o importador, mas pode ser responsável pelo pagamento do tributo o transportador da mercadoria/bem, entre outros indicados por lei.
- Base de cálculo: valor aduaneiro da importação (conforme Acordo Geral de Tarifas e Comércio do GATT, firmado no âmbito da Organização Mundial do Comércio)¹¹.
- Alíquotas: variam entre 0% a 20% em geral¹², conforme “Tarifa Externa Comum” do Mercosul¹³ (podendo, excepcionalmente, atingir até 35% no caso de produtos industrializados ou 55% para produtos agrícolas)¹⁴, 50% no caso de excesso de bagagem de viajante e 60% para importação em remessa postal ou expressa (Correios

9 O uso da sigla CTN, no presente texto, refere-se sempre ao Código Tributário Nacional.

10 A referência da CF à “importação de produtos” compreende mercadorias e outros bens não comerciais.

11 Incluindo valor das mercadorias, o custo de transporte, carga/descarga e seguro, vide regras do GATT, daí chamarmos a base de cálculo aqui de “valor da importação CIF” (*Cost, Insurance and Freight*). O valor em moeda estrangeira (US\$) é convertido em Real (R\$) conforme câmbio do dia imediatamente anterior ao da operação de exportação, na cotação indicada pelo Ministério da Fazenda do Brasil.

12 A TEC varia apenas em múltiplos de 2. Assim, as alíquotas são pares: 2%, 4%, 6%, etc., enquanto as exceções à tabela (itens “ex-tarifários” permitidos) podem ter alíquotas ímpares (v.g., 35%).

13 A TEC é uma tabela com aproximadamente 400 páginas, com uma lista de mercadorias e alíquotas respectivas, que segue um padrão chamado Nomenclatura Comum do Mercosul. A TEC foi adotada em 1995 com base no Tratado Internacional do Mercado Comum do Sul de 1991 (compreende Brasil, Argentina, Uruguai, Paraguai e Venezuela, o penúltimo afastado temporariamente de decisões, e o último país inserido no bloco em 2012), padronizando a tributação das importações vindas de países fora do Bloco (o que se denomina “união aduaneira”), enquanto se procura não tributar o comércio entre os países do Bloco (o que se denomina “livre comércio”). Cada país pode instituir 20% de itens excepcionados da TEC (chamados “ex-tarifários”), a cada 6 meses, para permitir ajustes na política econômica, além de restrições a importações extrabloco ou mesmo intrabloco.

14 Por decisão do Conselho do Mercosul, pode-se adotar uma alíquota maior do que 20% em casos específicos para ex-tarifários (exceções à TEC), até os tetos de 35% e 55% permitidos pela Organização Mundial do Comércio (OMC). Para maiores informações, vejam-se: www.mercosul.gov.br e www.desenvolvimento.gov.br (Acesso em: 21 abr. 2013).

ou *Courier*). O Poder Executivo pode alterar as alíquotas, nos limites dados pela legislação que flexibiliza a TEC, negociadas no Mercosul e na OMC¹⁵.

- Outros aspectos: a legislação prevê benefícios fiscais (v.g., isenção do imposto) para importação de bens de interesse nacional (instituições científicas, educacionais, assistenciais, etc.) e importações temporárias (inclusive *drawback*)¹⁶.

b) Imposto sobre a exportação de produtos – IE (artigo 153, II, da CF)

- Legislação básica: arts. 23 a 28 do CTN e Decreto-Lei nº 1.578/1977, regulamentado pelo Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro).
- Fato gerador: saída, do território brasileiro, de bens corpóreos nacionais ou nacionalizados, sejam mercadorias ou mesmo bens fora do comércio.
- Sujeito ativo: União Federal (Secretaria da Receita Federal do Brasil).
- Sujeito passivo: o exportador (pessoa física ou jurídica que promove a saída).
- Base de cálculo: valor ou preço de mercado do produto objeto de exportação¹⁷.
- Alíquotas: variam entre 0% a 150% em geral. Embora a alíquota-padrão legal seja de 30%, a quase totalidade dos produtos brasileiros é isenta ou tem alíquota 0%, tendo em vista que não interessa ao Brasil onerar os seus produtos na exportação.
- Outros aspectos: uma parte da exportação de armas de fogo/munições e a exportação de fumo/cigarros são tributadas com a alíquota máxima (150%)¹⁸.

15 O Acordo Mercosul prevê exceções à TEC, e com base nessa abertura o Brasil pode firmar acordos internacionais de livre comércio com países fora do Bloco (fixando isenção, alíquota 0% ou redução do imposto de importação), como ocorre entre Brasil e México, por exemplo, por meio do Acordo de Cooperação Econômica nº 53 firmado em 2002 e renegociado desde então, inclusive com versão para o setor automotivo (ACE 55), setor que é o mais expressivo no comércio bilateral Brasil-México.

16 Regime que beneficia a importação de insumos, matérias-primas, embalagens, para fabricação no Brasil de produtos destinados a posterior exportação, como estímulo fiscal.

17 O valor em moeda estrangeira (US\$) é convertido em Real (R\$) conforme câmbio do dia imediatamente anterior ao da operação de exportação, na cotação indicada pelo Ministério da Fazenda do Brasil. A base de cálculo é diversa da aplicada ao imposto de importação, pois não são incluídos os custos com frete, carga/descarga e seguro, daí falar-se em “valor de exportação FOB” (*free on board*).

18 O Brasil é um dos maiores exportadores de armas leves do mundo (5º lugar), e apesar da alíquota de 150%, grande parte de suas exportações de armas não é tributada pelo imposto de exportação. O Brasil é o maior exportador de fumo e cigarros do mundo (embora não seja o maior produtor).

c) Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – IR (artigo 153, III, da CF)

- Legislação básica: arts. 43 a 45 do CTN e numerosas leis, consolidadas pelo Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR).
- Fato gerador: renda do produto do capital e/ou do trabalho (salários, ganhos diversos, lucros empresariais, rendimentos de aplicações financeiras, etc.).
- Sujeito ativo: União Federal (Secretaria da Receita Federal do Brasil).
- Sujeito passivo: pessoas físicas (IRPF) ou pessoas jurídicas (IRPJ) em geral.
- Base de cálculo
 - ▶ Pessoas físicas: é a renda anual (1º de janeiro a 31 de dezembro), resultado das receitas obtidas deduzidas de certas despesas (dependentes/filhos, educação, médicos, despesas dos profissionais autônomos, etc.). O contribuinte apura e antecipa alguns recolhimentos mensais, e em outros casos as fontes pagadoras descontam o imposto, como no caso dos empregadores que descontam o imposto do salário bruto dos empregados. Encerrado o ano, a renda efetiva é apurada e declarada no mês de abril do ano subsequente, quando pode ser apurado valor a restituir (caso o imposto adiantado durante o ano tenha sido maior do que o devido) ou valor a pagar (quando o ajuste demonstre que ainda é devido algum valor de imposto pelo contribuinte). Alguns ganhos possuem tributação específica.
 - ▶ Pessoas jurídicas com fins lucrativos e empresariais: há três formas de apuração, nas quais o lucro pode ser presumido, real ou arbitrado, dentro de um período de tempo de apuração anual (com antecipações mensais) ou trimestral. E em determinados negócios é feita uma retenção do valor do imposto pela fonte da renda, com alíquota reduzida (1% ou 1,5% a título de antecipação do imposto):
 - i) Lucro presumido – é um regime opcional para as empresas com receita de até R\$ 48 milhões por ano¹⁹, pelo qual a base de cálculo do imposto é um percentual das receitas obtidas na atividade da empresa, que serve como presunção legal do lu-

19 A Medida Provisória nº 612/2012 prevê que esse limite será ampliado para R\$ 72 milhões/ano a partir de 1º de janeiro de 2014.

cro tributável²⁰. A apuração do lucro e o pagamento do imposto é trimestral. É uma forma opcional simplificada de apuração do imposto.

- ii) Lucro real – é o regime geral das empresas, sendo obrigatório para instituições financeiras/bancos, empresas com renda ou lucros obtidos no exterior²¹ e empresas que recebam benefícios fiscais especiais. A base de cálculo do imposto é o valor efetivo/real do lucro tributável, resultado da diferença entre as receitas das vendas, dos serviços, dos ganhos financeiros, etc., e o valor dos custos e das despesas necessários à manutenção da atividade da empresa. Tal base é depois ajustada por algumas adições, exclusões e compensações de valores, previstas em lei. A apuração e o pagamento do imposto pode ser trimestral ou anual (neste caso com antecipação mensal em base presumida²², que pode ser suspensa ou reduzida caso se apure prejuízo). O prejuízo de período anterior pode compensar/reduzir até 30% do lucro posterior.
- iii) Lucro arbitrado – no caso de a empresa não possuir contabilidade regular para apurar o imposto, a autoridade fiscal pode arbitrar o lucro, usando critérios legais: o lucro é presumido, como no regime de lucro presumido, majorado em 20%²³; ou o lucro é arbitrado com base em percentuais sobre determinadas grandezas econômicas conhecidas da empresa e identificadas pela autoridade fiscal²⁴. Caso falem elementos para apuração normal, mas seja conhecido o valor da receita bruta, a própria empresa pode apurar o seu imposto pelas regras do arbitramento.
 - ▶ Pessoas jurídicas sem fins lucrativos: são isentas ou imunes ao imposto.

20 São quatro tipos de base, ou seja, percentuais de lucro presumido: 1,6% (revenda de combustíveis); 8% (comércio, indústria e serviços específicos); 16% (serviço de transporte de pessoas) e 32% (serviços em geral, intermediação de negócios e administração ou locação de bens). As empresas prestadoras de serviços de menor porte econômico, ou seja, que auferirem receita bruta de até R\$ 120.000,00/ano, podem ter como lucro presumido apenas 16% de sua receita ao invés de 32%.

21 Exceto as empresas de exportação de mercadorias/serviços a pessoas não vinculadas no exterior.

22 Nos mesmos percentuais aplicados no regime de apuração do Lucro Presumido (bancos tem lucro presumido de 16%, e empresas de *factoring* tem estimado 32% da receita como presunção de lucro).

23 Exceto para instituições financeiras, para as quais o lucro arbitrado corresponde a 45% da sua receita.

24 O lucro assim equivalerá a: 1,5% do lucro real anterior; ou 4% do ativo; ou 5% do patrimônio líquido; ou 7% do capital; ou 40% das compras; ou 40% da folha de salários e das compras de insumos; ou 80% da folha de salários dos empregados; ou 90% do valor do aluguel mensal pago pela empresa.

25 A tabela contém valores válidos para a declaração entregue pelos contribuintes em 2013, na qual constam os dados referentes ao ano-calendário de 2012 (ano do fato gerador).

26 A base de cálculo anual corresponde à multiplicação da base mensal por 12 (meses do ano).

- Alíquotas
 - ▶ Pessoa física – rendimentos em geral: as alíquotas incidem progressivamente sobre faixas de renda conforme a tabela a seguir, válida para declaração de 2013:

TABELA DE ALÍQUOTAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL (2013/2012) ²⁵		
Base de cálculo mensal em R\$	Base de cálculo anual em R\$ ²⁶	Alíquota
TABELA DE ALÍQUOTAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL (2013/2012)		
De 0,00 até 1.637,11	De 0,00 até 19.645,32	Isento
De 1.637,12 até 2.453,50	De 19.645,33 até 29.442,00	7,5%
De 2.453,51 até 3.271,38	De 29.442,01 até 39.256,56	15%
De 3.271,39 até 4.087,65	De 39.256,57 até 49.051,80	22,5%
Acima de 4.087,65	Acima de 49.051,80	27,5%

- ▶ Pessoa jurídica/empresa: as alíquotas incidem progressivamente sobre duas faixas de renda, da forma a seguir indicada em tabela.

TABELA DE ALÍQUOTAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS EMPRESAS NO BRASIL		
Base de cálculo mensal em R\$	Base de cálculo anual em R\$ ²⁷	Alíquota
De 0,00 até 20.000,00	De 0,00 até 240.000,00	15%
Acima de 20.000,00	Acima de 240.000,00	25% ²⁸

- ▶ Alíquotas específicas: para as pessoas físicas e para as empresas ainda existem algumas outras alíquotas. A seguir destacamos apenas os casos mais comuns.

ALÍQUOTAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA EM CASOS ESPECÍFICOS NO BRASIL		
Espécie de renda/ganho	Subespécie	Alíquota
Ganho de capital/lucro na alienação de bens ou direitos	Bens ou direitos com valor inferior a R\$ 35.000,00/mês	Isento
	Bens de valor igual ou superior	15%

27 A base de cálculo anual corresponde à multiplicação da base mensal por 12 (meses do ano).

28 A alíquota de 25% é resultado da aplicação de um adicional de 10% sobre a alíquota básica de 15%.

29 Há casos específicos: por exemplo, a Convenção Internacional Brasil-México em matéria de Imposto de Renda (Decreto nº 6.000/2006) fixa alíquota do imposto brasileiro em 10% sobre a remessa de *royalties* de assistência técnica e assemelhados, pagos de fonte no Brasil a residente ou domiciliado no México.

30 A alíquota de 25% é exigida em qualquer caso de remessa para residente ou domiciliado em país com tributação favorecida (aquele país que não tribute ou que tribute a renda com alíquota inferior a 20%).

ALÍQUOTAS DO IMPOSTO SOBRE A RENDA EM CASOS ESPECÍFICOS NO BRASIL		
Ganhos no mercado de ações/bolsa de valores	Operações com valores iguais ou inferiores a R\$ 20.000,00/mês	Isento
	Operações comuns	15%
	Operações <i>day-trade</i>	20%
Pagamento à pessoa/empresa no exterior: é, em geral, tributado na fonte da renda (Brasil)	Ganho de capital, serviços técnicos e <i>royalties</i> ²⁹	15%
	Renda de trabalho/serviços em geral ³⁰	25%
Ganhos líquidos em aplicações financeiras de renda fixa ou variável (alíquotas decrescentes, conforme o prazo do investimento) ³¹	Prazo curto de permanência do investimento	22,5%
	Prazo curto-médio	20%
	Prazo médio	17,5%
	Prazo longo	15%
Prêmios em dinheiro	Sorteios em geral	30%
	Sorteios de títulos de capitalização	25% ou 30%

- Outros aspectos:
 - ▶ Isenções e outros benefícios fiscais: há casos de isenção para pessoas físicas (v.g., aposentadoria de doentes, ganhos em venda do imóvel próprio, etc.), isenções e reduções de imposto para empresas como incentivo à produção, etc., e são isentos os lucros e dividendos recebidos por pessoas físicas ou jurídicas (inclusive estrangeiras), em virtude de participação societária.
 - ▶ Tratados internacionais: o Brasil possui tratados com outros países sobre o imposto de renda, com o objetivo de evitar a bitributação da renda transnacional e combater a remessa de dinheiro ao exterior na forma de distribuição disfarçada de lucros em operações entre empresas ligadas (multinacionais).

d) Imposto sobre produtos industrializados – IPI (artigo 153, IV, da CF)

- Legislação básica: arts. 46 a 51 do CTN, Lei nº 4.502/1964, Decreto-Lei nº 34/1966 e outras leis, regulamentadas pelo Decreto nº 7.212/2010 (Regulamento do IPI).
- Fato gerador: realizar operações com produtos industrializados, o que compreende:
 - i) importação de produtos por pessoas físicas ou empresas;

31 Com a regressão do imposto, o governo do Brasil quer incentivar aplicações financeiras de longo prazo.

- ii) vendas de produtos pelas indústrias ou equiparadas (é o caso da empresa importadora que comercializa os produtos importados ou da empresa comercial que vende produtos para as indústrias).

O CTN também prevê como fato gerador a arrematação em lei-lão de produto apreendido na alfândega, mas tal hipótese não é efetivada na lei atual específica do imposto, ou seja, não incide o imposto no caso.

- Sujeito ativo: União Federal (Secretaria da Receita Federal do Brasil).
- Sujeito passivo:
 - i) importador pessoa física³² ou empresa;
 - ii) empresa industrial ou equiparada (empresa importadora ou empresa comercial que vende produtos a indústrias).
Estabelecimentos da mesma empresa são tratados como contribuintes diferentes. Podem ser responsabilizados pelo pagamento o transportador ou armazenador, em caso de falta de documentos fiscais ou outras irregularidades.
- Base de cálculo:
 - i) no caso de IPI cobrado na importação, a base é o valor aduaneiro da importação (conforme Acordo Geral de Tarifas e Comércio do GATT, firmado no âmbito da OMC)³³ + imposto de importação + taxas aduaneiras e encargos cambiais;
 - ii) no IPI cobrado nas vendas, a base é o valor da operação (valor do produto industrializado + custos de seguro e frete + o valor

32 A pessoa física que importar produto industrializado para consumo próprio pode ser liberada do pagamento do imposto, conforme jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal (1ª Turma, AgRg-RE 550.170/SP, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, entre outros). A questão será reanalisada em sede de repercussão geral no julgamento do RE 723.651/RS, Relator Ministro Marco Aurélio.

33 Incluindo valor das mercadorias, o custo de transporte, carga/descarga e seguro, vide regras do GATT, daí chamarmos a base de cálculo aqui de “valor da importação CIF” (*Cost, Insurance and Freight*). O valor em moeda estrangeira (US\$) é convertido em Real (R\$) conforme câmbio do dia imediatamente anterior ao da operação de exportação, na cotação indicada pelo Ministério da Fazenda do Brasil.

34 A TIPI é uma tabela com aproximadamente 400 páginas, e usa a mesma nomenclatura e classificação de mercadorias utilizadas pela TEC (tabela de alíquotas do imposto de importação), ou seja, a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), razão pela qual constam descritas na TIPI diversas mercadorias que não são produtos industrializados, ou seja, não podem ser tributados pelo imposto sobre produtos industrializados. Por isso, no caso dessas mercadorias a TIPI não atribui alíquotas do IPI. Tais mercadorias constam como “não tributadas”, e são identificadas pela sigla “NT” inserida no local onde constaria a alíquota do imposto. As alíquotas indicadas na TIPI são alteradas pelo Governo de acordo com sua política fiscal do momento, que de tempos em tempos reduz ou aumenta as alíquotas do imposto para incentivar ou não os setores industriais estratégicos para a economia.

do imposto estadual sobre circulação de mercadorias [ICMS] que incide na mesma operação). Alguns produtos (cigarros, etc.) possuem base de cálculo especial para tributação.

- Alíquotas: estão dispostas na “Tabela de Incidência do IPI (TIPI)”³⁴ aprovada atualmente pelo Decreto nº 7.660/2011. Em regra, as alíquotas para o IPI-vendas são as mesmas aplicadas para o IPI-importação, mas podem ser distintas em alguns casos, para os quais o Governo Federal entenda adequado por motivo de política fiscal. As alíquotas devem ser aplicadas seletivamente, sendo maiores ou menores conforme a essencialidade do produto para o cidadão-contribuinte. Tanto no caso do IPI-vendas quanto no IPI-importação, a grande maioria dos produtos tem alíquotas entre 0% a 20% (sendo muito comuns alíquotas de 0%, 5%, 10% e 15%). Os outros produtos (bebidas, perfumes, armas, peles, etc.) são tributados com alíquotas entre 25%, 30%, 40% até 60%. E alguns produtos (bebidas, sorvete e cigarros) possuem um regime alternativo especial, no qual a alíquota do imposto pode ser um determinado valor em dinheiro, cobrado por unidade ou medida³⁵.

Especificamente em relação ao IPI-importação, a bagagem de viajante é isenta, inclusive eventual excesso (que fica sujeito ao imposto de importação à alíquota de 50%), assim como é isenta a importação em remessa postal ou expressa (Correios ou *Courier*).

Conforme autoriza a Constituição (art. 153, § 1º), o Poder Executivo pode alterar as alíquotas do IPI, reduzindo-as até 0% ou aumentando em até 30% as alíquotas em vigor, desde que o ato seja motivado por exigência de política econômico-fiscal, quando estiver em jogo o interesse do desenvolvimento ou proteção da economia nacional, mantida a seletividade em função

35 Na tabela de alíquotas TIPI é prevista uma alíquota elevadíssima de 300% para cigarros, porém, nesse caso a alíquota real/efetiva será de 45% do valor da operação de venda do cigarro no comércio ao consumidor final, devido a uma formulação especial da base de cálculo na tributação do cigarro (o regime de IPI para cigarros está do Decreto nº 7.555/2011, com base na Lei nº 12.546/2011). Alternativamente, a indústria de cigarros poderá optar pelo cálculo complexo do IPI, no qual parte do imposto será calculado mediante aplicação de um percentual sobre parte do valor de venda no comércio ao consumidor final e outra parte será correspondente a um valor em moeda (R\$) por unidade do produto (no Brasil, a “unidade do produto” aqui corresponde a 1 maço ou caixa contendo 20 cigarros). A maioria das indústrias de cigarro no Brasil opta por esse regime complexo de tributação. Importante ainda observar que a alta carga na tributação dos cigarros no Brasil encontra apoio na Convenção-Quadro para Controle do Tabaco, promulgada em 2003, entrando em vigor internacional em 2005 (o primeiro tratado internacional de saúde pública da história), firmada entre 192 países membros da Organização Mundial da Saúde/ONU, foi internalizado pelo Brasil pelo Decreto nº 5.658/2006, após aprovação pelo Congresso Nacional brasileiro (Decreto-Legislativo nº 1.012/2005).

36 Tais limites/justificativas legais para alteração da alíquota do IPI estão no Decreto-Lei nº 1.199/1971.

da essencialidade do produto e o respeito aos tratados internacionais dos quais o Brasil seja signatário (especialmente no caso de alterações do IPI-importação)³⁶.

- Outros aspectos:
 - ▶ Cálculo do imposto: o IPI é um imposto não cumulativo. O valor do imposto devido em um período de apuração (mensal) é o resultado de duas operações matemáticas: primeiro se faz a incidência da alíquota sobre o valor das operações no período; e, desse resultado, se faz a subtração/compensação do valor do imposto devido/pago nas operações anteriores, que funciona assim como um crédito a abater/compensar. No caso do IPI-importação, o regime de apuração é diferente: o imposto é devido por operação, e, portanto, é independente do recolhimento mensal do período de apuração.
 - ▶ Benefícios fiscais: a legislação prevê benefícios fiscais (v.g., isenção do imposto) no caso do IPI-importação (de forma semelhante ao que ocorre com o imposto de importação) para produtos de interesse da economia ou da sociedade brasileira, além de prever isenções e reduções do IPI-vendas internas, para beneficiar o desenvolvimento industrial brasileiro, reduzindo o preço ao consumidor e estimulando o consumo de determinados produtos, aquecendo, assim, a economia.
 - ▶ Substituição tributária: a legislação do IPI prevê uma forma especial alternativa de tributação para as indústrias em certos casos: é a “substituição tributária para trás” na cadeia de circulação produtiva. Nesse caso, a empresa que vende os produtos é dispensada do recolhimento do imposto, que é feito de forma centralizada pela empresa compradora. De outro lado, temos na legislação do IPI também a previsão de “substituição tributária para frente da cadeia”. Mas, apesar de ser autorizada, a sua aplicação ao IPI de fato é limitada por dificuldades operacionais³⁷.

37 Nesse sentido: BOTTALO, Eduardo Domingos. *IPI: princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009.

38 A expressão “imposto sobre operações financeiras” merece crítica, porque o imposto de fato não incide sobre qualquer operação financeira, e sim apenas sobre aquelas apontadas: crédito, câmbio, seguro ou relativa a títulos ou valores mobiliários. Daí porque concluímos que os simples depósitos, saques ou outras movimentações financeiras não devem ser tributados pelo imposto.

e) Imposto sobre operações de crédito, câmbio, seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF (artigo 153, V, da CF)

- Legislação básica: arts. 63 a 67 do CTN, Lei nº 5.143/1966, Decreto-Lei nº 1.783/1980, arts. 58 e 59 da Lei nº 9.532/1997 e Leis nºs 7.766/1989 e 8.894/1994, regulamentados pelo Decreto nº 6.306/2007 (Regulamento do “Imposto sobre Operações Financeiras”, ou RIOF)³⁸.
- Fatos geradores:
 - i) operação de crédito (empréstimo de dinheiro, financiamento na compra de bens ou operação de *factoring*), desde que realizada entre as seguintes pessoas:
 - uma instituição financeira/assemelhada e uma pessoa física ou jurídica;
 - uma pessoa jurídica qualquer e uma outra pessoa jurídica;
 - uma pessoa jurídica qualquer e uma pessoa física ou vice-versa.
 - ii) operação de câmbio, ou seja, compra/venda de moeda estrangeira, operada por instituições (bancos, corretoras, etc.), ou Correios (vale postal internacional);
 - iii) operação de seguro (contratação de seguro de vida, de bens ou de negócios);
 - iv) operações com títulos ou valores mobiliários (títulos públicos e de capitalização, investimentos diversos, compra ou venda de ações de empresas, etc.);
 - v) aquisição de ouro-ativo financeiro ou ouro-instrumento cambial, sendo tributável apenas a primeira operação (aquela que destina o ouro para o Banco Central ou instituição financeira autorizada a negociá-lo), conforme art. 153, § 5º, da CF. Observe-se que os rendimentos ou ganhos de capital nas negociações posteriores com o ouro-ativo financeiro estão sujeitos ao imposto federal sobre a renda, com as mesmas alíquotas aplicáveis aos rendimentos de aplicações financeiras e de ganhos de capital³⁹.
- Sujeito ativo: União Federal (Secretaria da Receita Federal do Brasil)⁴⁰.
- Sujeitos passivos:

39 Lei nº 7.766/1989.

40 Conforme art. 3º do Decreto-Lei nº 2.471/1988.

- i) o tomador do crédito ou o contratante de operação de *factoring* é o contribuinte, mas é a instituição financeira, de *factoring* ou da pessoa jurídica concedente, quem fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto;
 - ii) o contratante da operação de câmbio é o contribuinte do imposto, mas é a instituição operadora do câmbio quem fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto no prazo legal;
 - iii) o contratante da operação de seguro é o contribuinte do imposto, mas é a instituição seguradora quem fica responsável pela retenção e pela recolhimento;
 - iv) o adquirente de títulos e valores mobiliários e os titulares de aplicações financeiras são os contribuintes do imposto, mas é a instituição intermediadora ou financeira quem fica responsável pela retenção e pelo recolhimento do imposto;
 - v) a instituição financeira autorizada que faz a primeira aquisição do ouro (importado ou não) destinado a ser ativo financeiro ou instrumento cambial.
- Bases de cálculo:
 - i) na operação de crédito, é o montante envolvido na operação ou saldo devedor;
 - ii) na operação de câmbio, é o montante em moeda nacional envolvido na troca com moeda estrangeira;
 - iii) na operação de seguro, é o montante do prêmio pago pelo segurado;
 - iv) na operação relativa a título ou valor mobiliário, é o valor da negociação;
 - v) na aquisição de ouro-ativo financeiro ou instrumento cambial, é o preço de aquisição (nos limites da cotação do mercado interno do dia da aquisição).
 - Alíquotas:
 - i) na operação de crédito, a alíquota comum é de 0,0041% ao dia. Para a micro ou pequena empresa inscrita no regime simplifica-

41 A referida alíquota adicional foi criada para compensar a perda na arrecadação do Governo Federal gerada com a extinção da cobrança da contribuição provisória sobre movimentação financeira (CPMF), a partir de 1º de janeiro de 2008. A CPMF era um tributo criado para financiar gastos com saúde, previdência e assistência social, e incidia com alíquota de 0,38% sobre as movimentações financeiras.

- do de tributação (Simples) da LC 123/2006, a alíquota comum é reduzida para 0,00137% ao dia, desde que o valor do crédito seja inferior a R\$ 30.000,00. A alíquota é de 0% nos casos de crédito para: cooperativas, empresas de exportação, produção rural, estudantes que financiem seu curso de ensino superior, operações de financiamento de indústrias por meio de órgão oficial de fomento, etc. Em qualquer das operações indicadas anteriormente, é aplicada uma alíquota adicional de 0,38% por operação⁴¹ (em certos casos, a alíquota incide a cada saldo mensal). A cobrança do imposto é geralmente na data da operação ou em períodos de apuração mensais;
- ii) nas operações de câmbio, a alíquota geral é de 0,38%; porém, na prática, é muito comum operações beneficiadas com alíquota 0%, especialmente para prestigiar a entrada de recursos e investimentos estrangeiros no Brasil e o câmbio nas exportações de bens e serviços. E, em alguns poucos casos, a alíquota é de 6% (investimento estrangeiro em mercado de capitais) ou 6,38% (aquisição de bens e serviços do exterior mediante uso de cartão de crédito). A cobrança do imposto é feita na liquidação da operação de câmbio;
 - iii) nas operações de seguro, a alíquota geral é de 7,38%. A alíquota é de 2,38% para seguros de assistência à saúde e é de 0,38% para seguros de vida, de acidentes pessoais, inclusive seguro obrigatório DPVAT⁴². Diversos tipos de seguro possuem alíquota 0% do IOF: resseguro⁴³, seguro de financiamento habitacional, seguro de crédito à exportação, seguro aeronáutico e seguro-garantia são os principais. O pagamento é feito junto com o prêmio do seguro.
 - iv) nas operações com títulos e valores mobiliários, as alíquotas do IOF são diversas, variando entre: 1,5% ao dia (limitado a 10% ou 5%) no caso de operações com títulos de renda variável com recursos de investidores estrangeiros em certas condições, alíquota também aplicada a determinadas cessões de ações de empresa em bolsa de valores; 0,5% ao dia no caso de resgate antecipado de quotas de fundo de investimentos; 1% ao dia so-

42 DPVAT é um seguro por danos pessoais causados por veículos automotores terrestres, que todo proprietário de veículo deve contratar e pagar por obrigação legal (Lei nº 6.194/1974).

43 O resseguro é uma forma de "seguro entre seguradoras", para diluição do risco econômico entre elas, especialmente requerido no caso de objeto segurado envolvido com extraordinário risco financeiro.

44 Derivativo é um instrumento financeiro no qual se fixam preços para liquidação futura ou troca de posições em negócios, relativa a um ativo/bem ou negócio financeiro, servindo para reduzir, anular ou gerenciar os riscos da variação do mercado de preços do ativo/bem ou negócio.

bre o rendimento antecipado no caso de resgate ou repactuação em operações de renda fixa ou fundos de investimento, além de em determinadas operações com derivativos cambiais. Há vários casos de alíquota 0%: operações feitas pelas próprias instituições financeiras, operações em bolsas de valores/ações de empresas, com direitos creditórios do agronegócio ou do setor imobiliário, com alguns contratos de derivativos⁴⁴, etc.

- v) nas operações com ouro-ativo financeiro ou ouro-instrumento cambial, a alíquota do IOF é de 1% sobre o preço de aquisição.

O Poder Executivo pode alterar as alíquotas (art. 153, § 1º, da CF), nos limites dados pela legislação do imposto, que estabelece como limites o seguinte:

- nas operações de crédito, alíquota mínima de 0% e máxima de 1,5% ao dia⁴⁵;
- nas operações de câmbio, alíquota mínima de 0% e máxima de 25%⁴⁶;
- nas operações de seguro, alíquota mínima de 0% e máxima de 25%⁴⁷;
- nas operações com títulos ou valores mobiliários, alíquota mínima de 0% e máxima de 1,5% ao dia⁴⁸;
- nas operações com ouro-ativo financeiro ou instrumento cambial, alíquota mínima de 1%, e alíquota máxima não prevista pela legislação⁴⁹.

- Outros aspectos:

i) isenções do imposto:

- IOF-crédito em diversas operações, por exemplo, as contratadas para financiamento habitacional, as contratadas por missão diplomática estrangeira, algumas operações para exportação, etc.;
- IOF-câmbio em algumas operações, basicamente na importação de bens, nas compras da Hidrelétrica Itaipu Binacional e na contratação de câmbio por missão diplomática estrangeira;

45 Art. 1º da Lei nº 8.894/1994.

46 Art. 5º da Lei nº 8.894/1994.

47 Art. 15 da Lei nº 9.718/1998

48 Art. 1º da Lei nº 8.894/1994.

49 O art. 153, § 5º, da CF prevê a alíquota mínima do IOF-ouro em 1%.

- IOF-seguro em algumas operações, basicamente o seguro de produção rural, o seguro contratado pela Hidrelétrica Itaipu Binacional e o seguro contratado por missão diplomática estrangeira;
- IOF-títulos e valores mobiliários em algumas operações, basicamente operações feitas pela Hidrelétrica Itaipu Binacional, fundos de desenvolvimento regional, algumas operações ligadas ao agronegócio e as operações realizadas por missões diplomáticas estrangeiras.

F) IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR (ARTIGO 153, VI, DA CF)

- Legislação básica: arts. 29 a 31 do CTN e art. 15 do Decreto-Lei nº 57/1966, Lei nº 9.393/1996, regulamentada pelo Decreto nº 4.382/2002 (Regulamento do ITR).
- Fato gerador: ser proprietário, possuidor ou titular de domínio útil de bem imóvel rural, em 1º de janeiro de cada ano (o imposto é anual). Imóvel rural aqui é o território/terreno (não os prédios e agregados) e se define de duas formas: i) pela localização, fora da zona urbana do Município; ou ii) pelo uso do imóvel, destinado à produção agropecuária ou extração vegetal, ainda que dentro da zona urbana⁵⁰.
- Sujeito ativo: União Federal (Secretaria da Receita Federal do Brasil) ou o Município no qual está localizado o imóvel, caso o Município tenha assumido a fiscalização e cobrança mediante convênio com a União (art. 153, § 4º, III, da CF).
- Sujeito passivo: contribuinte do ITR é o proprietário ou o titular do domínio útil ou o possuidor do imóvel. Em qualquer dos casos, o contribuinte é quem goza do imóvel rural, com proveito econômico. Mas podem ser responsabilizados pelo pagamento do imposto os adquirentes do imóvel com débito pendente ou o agente oficial do cartório de registro de imóveis que não cuidar de fiscalizar o recolhimento antes de transferir a propriedade no caso de alienação do imóvel sobre o qual haja débito pendente do imposto territorial rural⁵¹.

50 É o art. 15 do DL 57/1966 que define o imóvel rural por destinação. Ele foi pretensamente revogado pela Lei nº 5.868/1972, mas tal lei foi julgada inconstitucional pelo STF (por ferir regra com *status* de lei complementar) e depois suspensa pela Resolução do Senado nº 313/1983.

- Base de cálculo: é o valor da terra nua (terreno) tributável, o que é obtido mediante uma avaliação do preço de mercado da terra na localidade, que leva em consideração apenas o terreno utilizável, excluindo da tributação as parcelas de terra que não possam ou não devam ser objeto de exploração econômica.
- Alíquotas: estão dispostas na “Tabela de Incidência do ITR” constante da Lei nº 9.393/1996. As alíquotas são progressivas extrafiscais, crescendo conforme o tamanho da propriedade e o menor grau de utilização da terra (% de utilização em relação à área total aproveitável do imóvel). As alíquotas são as seguintes:

ÁREA DO IMÓVEL RURAL (EM HECTARES)	GRAU DE UTILIZAÇÃO DA TERRA (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

- Outros aspectos:
 - ▶ Cálculo do imposto: o ITR é um imposto cujo cálculo é complexo e depende de mapas georreferenciados, daí ser comum que os grandes proprietários de terras contratem os serviços de assessoria de um engenheiro florestal especializado.
 - ▶ Imunidades contra o imposto: conforme determina a Constituição (art. 153, § 4º, II, e 150, VI), as pequenas terras rurais (30 hectares em geral, ou até 50 ou 100 hectares no caso de imóveis localizados em determinadas regiões pouco desenvolvidas do Brasil)⁵², desde que exploradas por proprietário que não possua outro imóvel, ficam livres do imposto, além das propriedades rurais dos governos e de outras entidades imunes a impostos (instituições de educação ou de assistência social sem fins lucrativos, etc.).
 - ▶ Isenções: a legislação do ITR isenta do imposto os imóveis envolvidos na reforma agrária conduzida pelo Governo Federal e os imóveis rurais do mesmo proprietário, desde que a soma de suas áreas seja igual ou inferior a 30 hectares (ou 50 ou 100ha de ter-

51 Sobre essa responsabilidade pelo pagamento do ITR, vejam-se, sobretudo, os arts. 130 e 134 do CTN.

52 Basicamente tais regiões selecionadas são localizadas na Amazônia, no Nordeste-seco, e no Pantanal.

ra no caso de zonas rurais pouco desenvolvidas) e o proprietário não possua imóvel urbano.

g) IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS — IGF (ARTIGO 153, VII, DA CF)

O imposto federal sobre “grandes fortunas”, apesar de estar autorizado pela Constituição brasileira de 1988, até hoje não foi instituído no Brasil, razão pela qual não há nenhuma legislação sobre a matéria. Existem projetos de lei complementar em trâmite no Congresso para instituí-lo, mas a insegurança, as dificuldades técnicas e a resistência política contra um imposto dessa natureza impedem a sua aprovação.

h) IMPOSTOS RESIDUAIS — IRD (ARTIGO 154, I, DA CF)

A Constituição brasileira também atribui competência à União Federal para, por meio de lei complementar, instituir impostos residuais, ou seja, cujo fato gerador ou base de cálculo sejam inéditos em relação aos já previstos para os impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Caso o fato gerador a ser escolhido pela União, no exercício dessa competência residual, tenha como núcleo uma riqueza circulante (envolvida em uma cadeia de circulação econômica), o novo imposto deverá ser não cumulativo, ou seja, deverá permitir que a incidência em uma etapa da circulação seja compensada/reduzida pelo imposto pago na etapa anterior. Desde a promulgação da Constituição (1988), ainda não foram instituídos impostos residuais no Brasil⁵³.

i) IMPOSTOS EXTRAORDINÁRIOS DE GUERRA — IEG (ARTIGO 154, II, DA CF)

A Constituição do Brasil autoriza a União Federal a instituir, diante da iminência de uma guerra externa ou durante a sua ocorrência, impostos extra-

53 Vale lembrar que o extinto “imposto sobre movimentações financeiras” nunca foi um imposto residual, já que seu fundamento de instituição era a Emenda Constitucional nº 3/1993 e não o art. 154, I, da Constituição Federal. Sobre o tema, veja-se nosso estudo: PETRY, Rodrigo Caramori. O passado, o presente e o futuro da tributação sobre a movimentação financeira no Brasil: IPMF, CPMF e CSS. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n. 99, p. 225-234, jul./ago. 2011.

54 Importa ressaltar que a Constituição do Brasil entende como sendo uma absoluta excepcionalidade o envolvimento do país em uma guerra externa, e o faz elencando como princípios das relações internacionais do Brasil, em seu art. 4º: independência nacional, prevalência dos direitos humanos, autodeterminação dos povos, não intervenção, igualdade, defesa da paz, solução pacífica dos conflitos, repúdio ao terrorismo e ao racismo, cooperação entre os povos e concessão de asilo político. Daí entendermos inclusive que, se a guerra externa não estiver justificada em tais princípios, a eventual cobrança de imposto extraordinário de guerra poderá ser contestada pelos contribuintes, por ausência de pressuposto fático ao tributo extraordinário. Também seria ilegítima cobrança no caso de guerra civil. Atualmente o Brasil não está envolvido em guerra externa (há apenas ajuda militar prestada por militares em missão de paz/controlar no Haiti e em alguns poucos países, em intervenções pela ONU), mas o país já se envolveu em 7 guerras externas, quais sejam: a Guerra de Independência do Brasil (1822-1825) contra o Reino de Portugal; a Guerra da Região Cisplatina (1825-1828) e a Guerra da Região do Prata (1851-1852), ambas contra a Argentina; a Guerra contra o Uruguai (1864); a Guerra contra o Paraguai (1864-1870); a Primeira Guerra Mundial (1914-1918) contra a Alemanha e aliados; e a Segunda Guerra Mundial (1939-1945) contra a Alemanha e seus aliados Itália e Japão.

ordinários para financiar os gastos com o conflito⁵⁴. Tais impostos poderão ser criados tendo por hipóteses de incidência quaisquer manifestações de riqueza tributável, inclusive aquelas já usadas como fato gerador de impostos típicos dos Estados/DF ou dos Municípios. Há ampla liberdade ao legislador aqui, mas deverão ser obedecidos os direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, vedados os impostos de guerra que não prestem obediência à capacidade contributiva ou que sejam confiscatórios, etc. Com o fim da guerra, o imposto deverá ser extinto gradualmente, no prazo máximo de até 5 anos, conforme fixa a regra complementar contida no art. 76 do CTN.

2.2 IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL (DF)

a) Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens ou direitos – ITCMD (artigo 155, I, da CF)

- Legislação básica: art. 35 do CTN⁵⁵, Resolução do Senado Federal nº 9/1992, leis estaduais e seus regulamentos.
- Fatos geradores: i) transmissão de quaisquer bens ou direitos por sucessão em virtude da morte do titular dos referidos bens; ou ii) doação de bens ou direitos.
- Sujeito ativo: Estados e Distrito Federal (Secretarias de Estado da Fazenda).
- Sujeito passivo: é pessoa física ou jurídica. i) Na transmissão *causa mortis*, os contribuintes são, em regra, os herdeiros ou legatários. ii) Na doação, o contribuinte, em regra, é quem recebe os bens (donatário), tudo a depender do que dispuser a lei de cada Estado. Geralmente, doadores e pessoas que intervierem nas transmissões e nos registros (oficiais de cartórios de registro de imóveis, etc.) podem ser responsabilizados pelo pagamento do ITCMD caso o contribuinte não o faça.
- Base de cálculo: é o valor dos bens transmitidos em sucessão *causa mortis* ou por doação. O valor deve ser submetido à avaliação oficial, e, no caso de sucessão por morte, a avaliação é feita durante o processo judicial de inventário e partilha dos bens entre os herdeiros e legatários. No caso de inventário e partilha extrajudiciais, o

54 O art. 35 do CTN traz poucas normas gerais sobre o imposto, e apenas no que diz respeito à transmissão de bens imóveis por sucessão em virtude da morte (*causa mortis*), por herança ou testamento. As demais hipóteses de incidência do imposto (ou seja, a transmissão *causa mortis* de bens móveis ou a doação de bens) não possuem normas gerais no CTN.

55 A Lei Federal nº 11.441/2007 é a base legal para o inventário e partilha de bens extrajudicialmente.

56 A progressividade fiscal das alíquotas do ITCMD é autorizada pelo art. 2º da Resolução do Senado Federal nº 9/1992, mas é polêmica. O Supremo Tribunal Federal brasileiro passou a admitir a progressividade das alíquotas do imposto ITCMD recentemente, no julgamento do RE 562.045/RS.

imposto também deverá ser recolhido, sob fiscalização da autoridade estadual⁵⁶.

- Alíquotas: as alíquotas variam de acordo com o Estado, mas devem respeitar o limite máximo de 8% (Resolução do Senado nº 9/1992). Admite-se que os Estados fixem uma única alíquota ou diversas alíquotas, inclusive escalonadas progressivamente, crescendo conforme o valor da base de cálculo⁵⁷. No Estado de São Paulo, por exemplo, a alíquota é de 4%⁵⁸. Pequenos valores são isentos.
- Outros aspectos:
 - ▶ A incidência e a cobrança no caso de doações ou heranças originadas do exterior ainda precisam ser reguladas por lei complementar (até hoje não editada);
 - ▶ Na separação ou no divórcio de casais, caso a partilha dos bens seja desigual entre eles, a parcela excedente é considerada doação, em regra sujeita ao imposto.

b) IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO – ICMS (ARTIGO 155, II, DA CF)

- Legislação básica: Lei Complementar nº 87/1996⁵⁹, Resoluções do Senado Federal nºs 22/1989, 95/1996 e 13/2012, leis estaduais e seus regulamentos.
- Fatos geradores:
 - i) operações relativas à circulação de mercadorias (vendas e assemealhadas, inclusive fornecimento de alimentação em restaurantes, bares, etc.);
 - ii) operações de importação de mercadorias ou de serviços de transporte ou comunicação;
 - iii) prestação de serviços de transporte de bens ou passageiros entre um Estado e outro ou entre um Município e outro;

58 Alíquota na Lei Estadual nº 10.705/2000. No Estado de Santa Catarina as alíquotas são progressivas: 1%, 3%, 5%, 7% e 8% (Lei Estadual nº 13.136/2004). No Estado do Paraná a alíquota é única: 4%.

59 O CTN originalmente previa normas gerais sobre o imposto, mas tais normas foram substituídas por normas constantes em outras leis complementares. A principal em vigor é a LC 87/1996.

60 O art. 155, § 2º, X, d, da Constituição brasileira prevê imunidade tributária contra a cobrança de ICMS nos serviços de comunicação por radiodifusão de sons (rádio) ou de sons e imagens (televisão) de recepção gratuita. Antes disso, os Estados cobravam o imposto ICMS das TVs e rádios, sobre o valor dos anúncios de marketing/propaganda veiculados e pagos por empresas e outros anunciantes. Em relação ao ICMS sobre acesso à internet, o tema é polêmico e contestado pelos contribuintes. O Superior Tribunal de Justiça brasileiro julgou que não incide ICMS no caso de serviço de internet discada, mas talvez ainda possa rever o seu julgamento no caso do provedor de internet banda larga.

- iv) serviços de comunicação (telefonia fixa e celular, televisão a cabo e acesso à Internet)⁶⁰;
- v) arrematação em leilão de mercadorias apreendidas ou abandonadas na aduana.
- Sujeito ativo: Estados e Distrito Federal (Secretarias de Estado da Fazenda).
- Sujeito passivo: é pessoa física ou jurídica.
 - i) Na circulação de mercadorias, os contribuintes são as indústrias e os comerciantes que as vendem.
 - ii) Na importação de mercadorias ou serviços do exterior, contribuinte é o destinatário brasileiro da importação (inclusive a pessoa física não comerciante).
 - iii) Nos serviços de transporte, contribuinte é o prestador do serviço.
 - iv) No serviço de comunicação, contribuinte é o prestador.
 - v) Na arrematação em leilão de mercadoria (aduana), contribuinte é o arrematante.

Estabelecimentos da mesma empresa são tratados como contribuintes diferentes. Os transportadores ou armazenadores de mercadorias podem ser responsabilizados pelo pagamento do ICMS-mercadorias em caso de falta de documentos fiscais ou outras irregularidades.
- Base de cálculo: variam entre as operações, e os Estados ainda podem aplicar reduções no valor da base de cálculo, como forma de incentivo a certos setores.
 - i) ICMS-mercadorias: valor da operação, incluindo valor do frete/transporte para entrega da mercadoria (e não apenas o valor da mercadoria);
 - ii) ICMS-importação: costuma ser o valor aduaneiro (CIF) + imposto de importação + IPI-importação + valor do IOF (câmbio) + adicional ao frete ou outros tributos ou despesas aduaneiras da operação, e a base também é “por dentro da operação” (ou seja, a alíquota do ICMS corresponde a um % do valor da operação, e não um % do valor das mercadorias apenas);
 - iii) ICMS-transporte: é o valor da operação de transporte;

61 Na prática, temos notícia de que a maior alíquota de ICMS em vigor no Brasil é 38% (cobrada pelo Estado da Bahia na venda de armas e munições para o cidadão comum).

- iv) ICMS-comunicação: é o valor da operação de comunicação;
- v) ICMS-arrematação: é o valor da arrematação.
- Alíquotas: variam de acordo com o tipo de operação, com o tipo de mercadoria ou serviço, e, ainda, variam entre os 27 Estados/DF brasileiros, mas devem respeitar o limite mínimo de 7% (passível de redução por meio de convênio entre os Estados). Não existe um limite de alíquota máxima⁶¹. O tema é complexo, vejamos melhor.
 - i) ICMS-mercadorias: em geral, as alíquotas-padrão de ICMS em todos os Estados para operações internas (dentro do mesmo Estado) estão entre 7%, 12%, 17%, 18% e 25%, a depender do tipo de mercadoria⁶². Apenas algumas mercadorias recebem outras alíquotas, e, geralmente, são maiores (28%, 30%, 35%, etc.). No caso de vendas interestaduais de mercadorias para consumo final em empresas comerciais ou industriais, o ICMS é dividido entre o Estado do vendedor e o Estado do comprador das mercadorias, sendo aplicadas alíquotas especiais na operação (na origem será cobrado 7% ou 12%, e no destino a alíquota varia conforme o Estado). No caso de vendas interestaduais, de mercadoria importada, a alíquota é única em qualquer Estado brasileiro: 4%.
 - ii) ICMS-importação: as alíquotas são as mesmas aplicadas ao ICMS-vendas, variando de acordo com a mercadoria (7%, 12%, 18% ou 25%, no Estado de São Paulo)⁶³. Portanto, o ICMS-importação nos Estados brasileiros varia em geral entre 7% até 25%.
 - iii) ICMS-transporte: as alíquotas aplicáveis às operações dentro do mesmo Estado variam geralmente entre 12% (São Paulo, Paraná)

62 No Estado de São Paulo, por exemplo, as alíquotas variam entre 7% (ovos), 12% (alimentos, automóveis), 18% (roupas, mercadorias em geral) e 25% (energia elétrica, gasolina e álcool combustível, armas, peles, perfumes, cigarros, bebidas alcoólicas). No Estado do Paraná, as alíquotas do ICMS-mercadorias variam entre 7% (alimentos), 12% (roupas e automóveis), 18% (mercadorias em geral), 25% (armas, peles, perfumes), 28% (gasolina e álcool combustível) e 29% (energia elétrica, cigarros, bebidas alcoólicas). No Amazonas as alíquotas são 12%, 17% ou 25%. Como se vê, adota-se apenas parcialmente a técnica da seletividade em função da essencialidade da mercadoria (o que é essencial deve ser menos tributado). O problema é que muitos Estados brasileiros permitem reduções na base de cálculo do ICMS, de forma que a alíquota efetiva acaba sendo diferente da alíquota nominal. O Estado do Rio de Janeiro, por exemplo, tem muitos casos de redução da base de cálculo do ICMS. São alíquotas efetivas no RJ: 4% (aeronaves), 7% (alimentos), 12% (automóveis), 24% (álcool combustível), 26% (cigarros, bebidas alcoólicas), por exemplo. Já as alíquotas nominais no RJ são 6%, 7%, 12%, 18%, 20%, 25%, 30%, 35% e 37%. É raro um Estado brasileiro fixar alíquota de ICMS em número não inteiro, mas é o caso do óleo diesel para transporte urbano em Pernambuco (8,5%). Alguns Estados cobram o ICMS com uma alíquota adicional de 2% no caso de mercadorias supérfluas ou de luxo, com base na autorização do art. 82, § 1º, do ADCT da Constituição Federal brasileira, para financiar o Fundo de Combate à Pobreza.

63 Assim também é no Rio de Janeiro, no Amapá, dentre outros Estados.

64 Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Maranhão, Alagoas, Acre, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, etc.

65 A cobrança do imposto ICMS no transporte terrestre, aquático e aéreo é alvo de polêmica, e o Supremo Tribunal Federal já dispensou as empresas de aviação do pagamento do tributo (ADIns 1.600 e 2.669).

ou 17% (vários Estados)⁶⁴. Nas operações de transporte de um Estado para outro quando o destinatário é empresa comercial ou industrial (contribuinte do imposto), o ICMS é dividido entre o Estado da saída e o Estado da chegada, sendo aplicadas alíquotas específicas: o Estado de saída cobra 7% ou 12% no caso de transporte terrestre ou aquático, e 4% no caso de transporte aéreo; e já o Estado de chegada do transporte cobra o ICMS com outra alíquota, que varia conforme o Estado⁶⁵.

- iv) ICMS-comunicação: as alíquotas geralmente são altas, e variam entre 17% (Acre), 25% (São Paulo), 27%, 28%, 29% (Paraná), 30% até 35% (Rondônia).
- v) ICMS-arrematação: a alíquota do ICMS na arrematação de bens na aduana dos diversos Estados é, em regra, idêntica à alíquota aplicável à importação.
- Outros aspectos:
 - ▶ Cálculo do imposto: o ICMS é um imposto não cumulativo. O valor do imposto devido em um período de apuração (em regra, mensal) é o resultado de duas operações matemáticas: primeiro se faz a incidência das alíquotas sobre os valores das operações do período; do resultado, se faz a subtração/compensação do valor do imposto devido/pago nas operações anteriores. No caso do ICMS-importação, o regime de apuração é diferente: o imposto é devido por operação, e, portanto, é independente do recolhimento mensal do período de apuração⁶⁶.
 - ▶ Benefícios fiscais: o ICMS é um imposto muito complexo e altamente problemático no Brasil, pois envolve o interesse de 27 Estados/DF, o que exige que isenções, reduções e benefícios fiscais sejam decididos de comum acordo entre eles, por meio de convênios, para reduzir a chamada “guerra fiscal” (disputa entre Estados para atrair investimentos de empresas, mediante benefícios fiscais).
 - ▶ Substituição tributária: a legislação do ICMS prevê casos polêmicos de tributação antecipada, chamada de “substituição tributária para frente da cadeia de circulação das mercadorias”, pela qual as indústrias geralmente são responsabilizadas pelo pagamento do total do imposto que seria devido nas diversas etapas de circulação/venda. O cálculo do ICMS-substituição tributária é feito com base em preço estimado da venda ao consumidor

66 A legitimidade da exigência do ICMS-importação em cada operação, independente da apuração mensal, é consagrada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ, 2ª Turma, REsp 16.951/SP, Rel. Min. Adhemar Maciel, unânime, J. 05.12.1996, DJU 03.02.1997, entre muitos outros).

final, reduzindo-se, assim, o risco de sonegação, já que não será necessário fiscalizar todas as etapas de circulação das mercadorias, pois o imposto é pago logo no início da cadeia.

c) Imposto sobre a propriedade de veículos automotores – IPVA (artigo 155, III, da CF)

- Legislação básica: não existem regras gerais sobre o imposto IPVA no CTN, valendo apenas as leis de cada Estado. Todos os Estados do Brasil o cobram.
- Fato gerador: ser proprietário de veículo automotor em 1º de janeiro de cada ano.
- Sujeito ativo: Estado ou Distrito Federal (Secretarias da Fazenda) onde é registrado o veículo.
- Sujeitos passivos: proprietários de veículos automotores.
- Base de cálculo: valor do veículo automotor (a avaliação estatal admite contraprova, já que é baseada em uma tabela genérica adotada pelo Governo).
- Alíquotas: variam entre os Estados, e ainda são admitidas alíquotas diferenciadas de acordo com o tipo e forma de utilização do veículo. Não há ainda alíquota mínima ou máxima. As alíquotas do IPVA nos Estados brasileiros variam geralmente entre 1%, 1,5%, 2%, 2,5%, 3%, 3,5% e 4%. Alguns Estados reduzem pela metade a alíquota do veículo em determinadas condições (usado para locação, por exemplo) e veículos antigos são isentos do imposto.

2.3 IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS

a) Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU (artigo 156, I, da CF)

- Legislação básica: arts. 32 a 34 do CTN, Lei Federal nº 10.257/2001 (Estatuto das Cidades), leis municipais e seus regulamentos.
- Fato gerador: ser proprietário de imóvel urbano, territorial e predial (incluem-se aqui os terrenos, as casas, os apartamentos em edifícios, os prédios comerciais ou industriais) no dia 1º de janeiro de cada ano (incidência e apuração anual).
- Sujeito ativo: Município ou Distrito Federal (por meio de suas Secretarias da Fazenda ou Finanças), onde está localizado o imóvel urbano.
- Sujeitos passivos: proprietários, titulares do domínio útil ou possuidores com ânimo de domínio sobre o imóvel.

- Base de cálculo: valor do imóvel (a avaliação estatal admite contraprova, já que é baseada em uma planta genérica de valores imobiliários, elaborada e atualizada pela Prefeitura de cada Município).
- Alíquotas: as alíquotas variam entre os 5.570 Municípios, e podem ser progressivas, conforme critérios de urbanização (IPTU urbanístico, progressivo no tempo), valor do imóvel ou localização ou uso do imóvel (residencial, comercial, etc.). A alíquota mínima é 0%, e não há alíquota máxima expressa, a não ser para o caso de IPTU urbanístico (aquele progressivo no tempo, que aumenta ano a ano, para forçar o proprietário a alguma conduta de aproveitamento da propriedade)⁶⁷, cuja alíquota pode atingir até 15% (Lei nº 10.257/2001). Nas grandes capitais brasileiras, as alíquotas do IPTU comum variam geralmente entre 0,20% até 3%⁶⁸.

b) Imposto sobre a transmissão de bens imóveis – ITBI (artigo 156, II, da CF)

A legislação básica do ITBI está nas leis municipais e seus regulamentos, não havendo normas gerais nacionais no CTN. É cobrado pelos Municípios em face da transmissão onerosa de bens imóveis (urbanos ou rurais) e direitos entre pessoas vivas (a transmissão por morte/herança ou doação é tributada pelos Estados). A cobrança é muito comum na compra/venda de casas, apartamentos, prédios e terrenos. As alíquotas variam entre os 5.570 Municípios brasileiros, e diversos Municípios cobram alíquotas progressivas conforme o valor do imóvel.

67 Prevê a Lei nº 10.257/2001: "Art. 5º Lei municipal específica para área incluída no plano diretor poderá determinar o parcelamento, a edificação ou a utilização compulsórios do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, devendo fixar as condições e os prazos para implementação da referida obrigação". Caso o proprietário não cumpra as determinações, poderá ser cobrado IPTU progressivo no tempo: "Art. 7º Em caso de descumprimento das condições e dos prazos previstos na forma do caput do art. 5º desta Lei, ou não sendo cumpridas as etapas previstas no § 5º do art. 5º desta Lei, o Município procederá à aplicação do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) progressivo no tempo, mediante a majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos. § 1º O valor da alíquota a ser aplicado a cada ano será fixado na lei específica a que se refere o caput do art. 5º desta lei e não excederá a duas vezes o valor referente ao ano anterior, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento. § 2º Caso a obrigação de parcelar, edificar ou utilizar não esteja atendida em cinco anos, o Município manterá a cobrança pela alíquota máxima, até que se cumpra a referida obrigação, garantida a prerrogativa prevista no art. 8º. § 3º É vedada a concessão de isenções ou de anistia relativas à tributação progressiva de que trata este artigo."

68 Ainda atualmente uma significativa parcela de Municípios brasileiros (mais de 100 Municípios, ou seja, cerca de 2% do total) simplesmente não cobra o imposto, ou o faz mediante previsão de alíquota 0% para todos os imóveis urbanos em seu território. Para maiores informações sobre arrecadação do IPTU no Brasil, veja-se o interessante estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA): "Política fiscal e justiça social no Brasil: o caso do IPTU" (Disponível em: <<http://caderno.allanpatrick.net/wp-content/uploads/2009/08/ipea-comunicado-presidencia-28-iptu-27-08-2009.pdf>>. Acesso em: 13 jun. 2013). Outra pesquisa publicada pelo IPEA apontou que em 2003 apenas 1/3 das residências no Brasil pagava IPTU. Isso se dá comumente por diversos motivos, como a não incidência, ausência de cobrança por falta de estrutura fiscal das Administrações públicas municipais, benefícios fiscais legais, falta de cadastro de uma parcela dos imóveis do Município na Administração tributária, desatualização do valor das plantas genéricas de valores (base de cálculo do IPTU), etc. (Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110920_comunicadoipea112.pdf>. Acesso em: 13 jun. 2013).

69 ISSQN: imposto sobre serviços de qualquer natureza, outra denominação para o ISS.

Nas grandes capitais, as alíquotas variam, geralmente, entre 0,5% até 3%, sendo a alíquota mais comum nas capitais, em média, de 2%.

c) Imposto sobre serviços – ISS (artigo 156, III, da CF)

A legislação básica do ISS (ou ISSQN)⁶⁹ está na LC 116/2003, em parte do Decreto-Lei nº 406/1968, nas leis municipais e seus regulamentos. É cobrado pelos Municípios sobre as empresas, sociedades profissionais e pessoas físicas que prestam serviços (excluídos os serviços de transporte intermunicipal e de comunicação, tributados pelos Estados/DF). A alíquota mínima é 2% e a máxima 5% sobre o preço do serviço⁷⁰. As alíquotas nos Municípios do Brasil variam, portanto, entre 2% e 5%. Os profissionais autônomos e as sociedades uniprofissionais prestadoras de serviços especializados (exclusivamente formadas por advogados, ou médicos, ou engenheiros, etc.) podem pagar o ISS em valores fixos, com periodicidade anual⁷¹.

3 TAXAS (ARTIGO 145, II, DA CF)

A Constituição do Brasil autoriza à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição e cobrança de taxas, que são tributos cujos fatos geradores consistem em uma atuação estatal específica dirigida ao contribuinte. A atuação estatal que fundamenta a cobrança de uma taxa pode ser: i) a prestação de um serviço público (no interesse do contribuinte ou da coletividade), efetivo ou potencial, específico (determinado) e divisível (a ponto de ser possível identificar qual o custo aproximado da prestação para cada contribuinte); ou ii) o exercício do poder de polícia do Governo (atos de fiscalização, controle ou restrições a determinadas atividades civis ou econômicas, para atender o interesse público).

Devido à amplitude das atividades federais, existe uma grande quantidade de taxas cobradas pela União, e em menor número ficam as taxas em cada Estado e em cada Município, fixadas conforme o interesse da legislação local. O volume de taxas e os seus valores são muito variados devido à dinâmica da atividade estatal nas três esferas de Governo. Tendo em vista nossas limitações de espaço, e por serem tais taxas, em sua grande maioria, proporcionalmente pouco significativas na apuração da carga tributária individual (seja pelo valor, seja pela especificidade, seja pela ocasionalidade da incidência das taxas), os seus valores não serão expostos aqui.

70 Alíquota mínima prevista no art. 88 do ADCT da CF/1988 (redação dada pela Emenda nº 37/2002) e alíquota máxima prevista no art. 8º da Lei Complementar nº 116/2003.

71 Valores fixos cobrados em patamares menos onerosos do que aqueles que seriam devidos em percentual sobre o faturamento da atividade, tendo em vista a diferença econômica (capacidade contributiva) entre as atividades de prestação de serviço intelectual/profissional e atividades de prestação de serviço em caráter empresarial/comercial.

4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA (ARTIGO 145, III, DA CF)

A Constituição também autoriza que a União, os Estados/DF e os Municípios instituem e cobrem um tributo chamado “contribuição de melhoria”, cujo fato gerador é a valorização de um bem imóvel gerada por obra pública (construção de praças, vias especiais de trânsito, etc.). Esse tributo não é comumente instituído no Brasil.

5 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO (ARTIGO 148 DA CF)

Para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública (enchentes, secas, etc.), de guerra externa ou a sua iminência, ou no caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, a Constituição brasileira autoriza à União Federal que, por meio de lei complementar (*quorum* mais exigente), institua e cobre um tributo denominado “empréstimo compulsório”. O empréstimo compulsório é um tributo que se assemelha aos impostos, incidindo sobre quaisquer manifestações de riqueza, porém, a sua cobrança é temporária e o valor arrecadado deve ser devolvido após determinado período de tempo. Tal tributo, que era comum até o início da década de 1990, não é mais instituído no Brasil.

6 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS (ARTIGOS 149 E OUTROS DA CF)

Contribuições especiais são tributos muito comuns no Brasil, ocupando significativo espaço na carga tributária brasileira, ao lado dos impostos. A maioria das contribuições incide sobre manifestações de riqueza, como acontece com os impostos. São tributos cobrados quase que exclusivamente pela União Federal e cuja arrecadação atende a despesas indicadas pela própria Constituição, diferentemente dos impostos, cuja destinação, em regra, é prevista apenas na lei orçamentária anual.

6.1 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS GERAIS (ARTIGOS 149, 212, § 5º, E 240 DA CF)

São contribuições criadas por leis da União Federal, cuja cobrança se destina a arrecadar fundos para a atuação de entidades que representam o interesse público no âmbito da ordem social, especialmente na educação e na promoção dos demais direitos sociais indicados pela Constituição. As principais dessas contribuições são:

- a) contribuição do salário-educação, cobrada das empresas e incidente sobre a folha de salários, com alíquota de 2,5%;
- b) contribuições aos serviços de aprendizagem e promoção social, administradas pelas entidades empresariais-sindicais da indústria, do comércio, dos serviços, etc. (Sesi, Senai, Sesc, Senac, etc.), cobradas das empresas e incidentes sobre a folha de salários, com alíquota de 2,5%.

6.2 CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL (ARTIGOS 149, 195, 239 E OUTROS DA CF)

São contribuições cobradas com base em diversas leis federais, e cuja arrecadação financia os serviços públicos de saúde, previdência e assistência social.

6.2.1 Contribuições para a seguridade social em geral (artigo 195 da CF)

Tais tributos financiam quaisquer das atividades ligadas à seguridade social, e são previstos em diversas leis federais. Correspondem às seguintes contribuições:

- a) contribuição para o financiamento da seguridade (Cofins), cobrada das empresas em geral, e incide sobre a receita total da atividade econômica ou apenas sobre o faturamento auferido com vendas e serviços, com alíquotas de 7,6% sobre a receita (aplicando-se um cálculo que impede a incidência cumulativa ao longo da cadeia de circulação econômica) ou de 3% ou 4%⁷² sobre o faturamento (cobrança cumulativa);
- b) contribuição para o programa de integração social (PIS)⁷³, cobrada das empresas em geral, e incide sobre a receita total da atividade econômica ou apenas sobre o faturamento auferido com vendas e serviços, da mesma forma que a Cofins, porém com alíquotas de 1,65% (para cálculo não cumulativo) ou de 0,65% (cumulativo);
- c) contribuição para o programa de integração social (PIS), cobrada das entidades sem fins lucrativos, e incide sobre a folha de salários, com alíquota de 1%;
- d) contribuições para o financiamento da seguridade social e para o programa de integração social, incidentes nas importações (Cofins-importação e PIS-importação), cobradas das pessoas físicas e das empresas em geral, e incidem sobre o valor das importações de bens, mercadorias ou serviços, com alíquotas de 7,6% (Cofins-importação) e 1,65% (PIS-importação);
- e) contribuição ao programa de formação de patrimônio do servidor público (Pasep), cobrada das entidades públicas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e incide sobre as receitas arrecadadas e transferências de dinheiro público, com alíquota de 1%;

72 A alíquota de 3% é a geral, e a alíquota de 4% é específica para instituições financeiras/bancos.

73 O PIS, administrado pelo Governo Federal, se destina atualmente a financiar o benefício do seguro-desemprego e um bônus anual em dinheiro para auxiliar os trabalhadores de menor renda salarial.

74 A alíquota de 9% é a geral, e a alíquota de 15% é específica para instituições financeiras/bancos.

- f) contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), cobrada das empresas em geral, e incide sobre o lucro líquido, com alíquotas de 9% ou 15%⁷⁴;
- g) contribuições sobre a receita auferida com concursos de prognósticos (apostas e sorteios), cobradas das entidades públicas ou privadas autorizadas a explorar tal atividade, com alíquotas diversas (5%, 7,95%, 18%, etc., incidentes sobre a receita das apostas) e cuja arrecadação é destinada a vários fins além da seguridade social;
- h) contribuições residuais (art. 195, § 4º, da CF), a serem criadas pela União, por meio de lei complementar, não existindo atualmente nenhuma cobrança em vigor.

6.2.2 Contribuições para a previdência social dos trabalhadores em geral

Essas contribuições, cobradas pela União Federal com base na Lei nº 8.212/1991 e outras leis, são destinadas exclusivamente ao financiamento dos benefícios previdenciários (aposentadorias, pensões, auxílios por acidentes, etc.), e são devidas pelas empresas e empregadores, e pelos trabalhadores/segurados:

- a) contribuição previdenciária sobre a folha mensal de salários dos empregados, cobrada das empresas e demais empregadores, com alíquota de 20% em geral⁷⁵; e, em alguns setores da economia (clubes esportivos de futebol e produção rural/agroindustrial), a alíquota de 20% sobre a folha de salários é substituída por uma alíquota de 5% sobre a receita auferida com a venda de ingressos ou de 2% ou 2,5% sobre a receita auferida com a venda da produção rural/agroindustrial;
- b) contribuição previdenciária sobre os pagamentos feitos a pessoas físicas prestadoras de serviço sem vínculo de emprego (autônomos), cobrada das empresas e demais empregadores, com alíquota de 20% em geral⁷⁶ sobre os pagamentos;
- c) contribuição previdenciária sobre pagamentos feitos a cooperativas de trabalho, cobrada das empresas e demais pessoas que contratem

75 Para as instituições financeiras/bancos a alíquota é de 22,5%.

76 Para as instituições financeiras/bancos a alíquota é de 22,5%.

77 Caso os trabalhadores da cooperativa de trabalho prestem serviços degradantes, ou seja, que causem prejuízos à saúde ou integridade física e que dão direito à aposentadoria antecipada do trabalhador, a alíquota dessa contribuição de 15% passará para 20%, 22% ou 24% a depender do tipo de trabalho.

78 Caso os trabalhadores da empresa prestem serviços degradantes, ou seja, que causem prejuízos à saúde ou integridade física e que dão direito à aposentadoria antecipada do trabalhador, a alíquota da contribuição ao SAT recebe adicionais de 6%, 9% ou 12% a depender do tipo de trabalho.

- d) tais cooperativas, com alíquota de 15%⁷⁷ sobre o valor dos serviços contratados;
- d) contribuição ao “seguro acidentes do trabalho” (SAT), cobrada das empresas e demais empregadores, com alíquotas que variam entre 0,5% até 6%⁷⁸ sobre a folha de salários dos empregados, mediante cálculo para cada empresa, anualmente, conforme um fator atribuído pelo Ministério da Previdência Social com base na quantidade de sinistros, gravidade e custos de atendimento à saúde do trabalhador;
- e) contribuição previdenciária sobre os pagamentos feitos aos empregados domésticos, cobrada dos empregadores domésticos, com alíquota de 12% sobre a remuneração mensal paga ao empregado;
- f) contribuição do trabalhador empregado (segurado da previdência social), cobrada mediante desconto feito pelo empregador sobre seu salário mensal, com alíquotas progressivas de acordo com o valor do salário: 8%, 9% ou 11%;
- g) contribuição do trabalhador autônomo (segurado da previdência social), cobrada mediante desconto pelo contratante pessoa jurídica/empresa (alíquota de 11%) ou paga pelo próprio trabalhador quando contrata com pessoa física (alíquota de 20%);
- h) para combater o desemprego (reflexo da crise econômica mundial), o Governo Federal está promovendo temporariamente, para empresas de determinados setores produtivos mais afetados com a crise econômica, uma desoneração da contribuição previdenciária sobre a folha de salários dessas empresas, mediante a substituição da contribuição de 20% sobre a folha de salários, por uma alíquota de apenas 1% ou 2% sobre a receita auferida com as vendas e serviços⁷⁹.

6.2.3 Contribuição para a previdência social dos servidores públicos (artigo 40 da CF)

Os servidores públicos civis da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios dispõem de regimes legais próprios de previdência, diferenciados do regime geral dos trabalhadores. Para financiar o seu regime, o servidor público deve contribuir com uma alíquota de 11% sobre a sua remuneração mensal. Os servidores inativos/aposentados e os pensionistas também precisam pagar contribuição à previdência, com alíquota de 11%, mas apenas sobre o valor que recebem além de determinado limite mínimo/mês. Os servidores públicos militares da União Federal (Forças Armadas) e dos Estados (policiais militares e bombeiros) possuem um regime previdenciário diferenciado.

79 Vide arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011, entre outros dispositivos legais desse regime tributário.

6.3 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO SOBRE O DOMÍNIO ECONÔMICO (ARTIGO 149 DA CF)

A União Federal possui competência para instituir, por meio de leis, contribuições para financiar medidas de intervenção em setores da economia (domínio econômico). As contribuições instituídas e em vigor atualmente são as seguintes:

- a) Cide-combustíveis (Lei nº 10.336/2001), cobrada das empresas do setor, com alíquotas variáveis conforme o combustível, e destinada a regular preços de venda, dar subsídios/incentivos, financiar a manutenção de rodovias e a proteção ambiental;
- b) Cide-royalties e tecnologia (Lei nº 10.168/2000), cobrada de pessoas jurídicas/empresas, com alíquota de 10% sobre os valores pagos a residentes ou domiciliados no exterior em contratos de transferência de tecnologia ou royalties, e destinada a financiar um fundo federal de promoção ao desenvolvimento tecnológico;
- c) Cide-cinema ou Condecine (MP 2.228-1/2001), cobrada das empresas do setor, em valores fixos por período de tempo ou mediante alíquota de 11% no caso de valores pagos a pessoa residente no exterior, é contribuição destinada a financiar ações de promoção do desenvolvimento da indústria cinematográfica nacional;
- d) Cide-energia (Lei nº 9.991/2000), cobrada das empresas do setor energético, com alíquota de 0,5% sobre a receita operacional líquida da atividade, é contribuição destinada a fomentar ações em prol do desenvolvimento energético brasileiro;
- e) Cide-setor marítimo (Lei nº 10.893/2004), conhecida como “adicional ao frete para renovação da marinha mercante do Brasil” (AFRMM), cobrada com alíquotas variáveis sobre o valor do frete/transporte: 10% (cabotagem), 25% (longo curso) ou 40% (fluvial e lacustre nas Regiões Norte e Nordeste do Brasil);
- f) Cide-setor aeroportuário (Lei nº 7.920/1989), conhecida como “adicional de tarifa aeroportuária” (Ataero), é contribuição cobrada dos usuários e das empresas de aviação com alíquota de 50% sobre o valor das tarifas nos aeroportos brasileiros, e destinada a financiar melhorias e ampliações na infraestrutura aeroportuária;
- g) Cide-telecomunicações e universalização (Lei nº 9.998/2000), conhecida como “Fust”, é cobrada das empresas de telecomunicações, com alíquota de 1% sobre a receita operacional bruta dos serviços, e destina-se ao fundo de universalização/ampliação da infraestrutura de comunicações no Brasil;
- h) Cide-telecomunicações e tecnologia (Lei nº 10.052/2000), conhecida como “Funtell”, é cobrada das empresas do setor com alíquota

de 0,5% sobre a receita bruta dos serviços, e destina-se ao fundo de desenvolvimento de tecnologia do setor;

- i) Cide-Incra (Decreto-Lei nº 1.146/1970), é cobrada das empresas empregadoras em geral, com alíquota de 0,2% sobre a folha de salários pagos aos empregados, e destina-se ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (Incra);
- j) Cide-Sebrae-Apex-ABDI (Lei nº 8.029/1990), é uma contribuição cobrada das empresas empregadoras em geral, com alíquota de 0,3% sobre a folha de salários pagos aos empregados, e destina-se ao financiamento dos programas e das ações de apoio aos empresários brasileiros, realizados pelo Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa (Sebrae), pela Agência de Apoio às Exportações do Brasil (Apex) e pela Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI).

6.4 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS

Essas contribuições são tributos cujo fato gerador, ao contrário das demais contribuições antes tratadas, não é uma manifestação de riqueza pura e simples, mas sim o fato de uma pessoa física ou jurídica pertencer a uma categoria profissional ou econômica que demande representação ou fiscalização. Existem dois tipos básicos de contribuições de interesse de categorias, sejam elas profissionais ou econômicas: i) contribuições sindicais; ii) contribuições corporativas. Vejamos melhor cada uma delas.

6.4.1 Contribuições sindicais

Os sindicatos que representam trabalhadores e empregadores no Brasil são financiados por diversas contribuições, e, entre elas, está uma contribuição tributária: a contribuição sindical anual, prevista no Decreto-Lei nº 5.452/1943 (sindicatos urbanos) e no Decreto-Lei nº 1.166/1971 (sindicatos rurais). Para os sindicatos dos trabalhadores empregados, a contribuição é um valor fixo equivalente a um dia de salário do mês de março de cada ano; e, para os trabalhadores autônomos, é um pequeno valor fixo anual. Já para financiar os sindicatos que representam as empresas e os empregadores em geral, a contribuição é calculada e paga em janeiro de cada ano, e o seu valor é calculado mediante aplicação de alíquotas de 0,8% até 0,02% sobre o valor do capital social registrado das sociedades empresariais. E, para os produtores rurais pessoas físicas, a contribuição é cobrada com alíquotas de 0,8% até 0,02% sobre o valor da terra/propriedade rural explorada.

6.4.2 Contribuições corporativas

São contribuições que financiam as autarquias (pessoas jurídicas governamentais) que fiscalizam o exercício de profissões regulamentadas por lei, e

são devidas anualmente (por isso são chamadas de “anuidades profissionais”) em valores fixos por profissional registrado. Advogados, médicos, engenheiros, contabilistas e diversos outros profissionais devem pagar a contribuição todos os anos, além das sociedades formadas por eles. O valor é regionalizado, baseado nos custos das entidades, variando muito entre os Estados do Brasil. Apenas para se ter uma ideia, o valor médio pago por um advogado brasileiro inscrito em alguns dos Estados mais desenvolvidos (Sul e Sudeste) por ano é de aproximadamente R\$ 700,00.

6.5 CONTRIBUIÇÃO PARA O CUSTEIO DO SERVIÇO DE ILUMINAÇÃO PÚBLICA (ARTIGO 149-A DA CF)

Para custear os gastos dos Municípios e do Distrito Federal com o serviço de iluminação pública, a Constituição autoriza a instituição e cobrança, por meio de lei municipal ou distrital, de contribuição tributária com essa finalidade. Portanto, cada um dos 5.570 Municípios e mais o Distrito Federal, podem cobrar esse tributo, e muitos o fazem, geralmente por meio da estipulação de um pequeno valor mensal por imóvel, podendo esse tributo vir destacado na conta de cobrança pela energia consumida no imóvel⁸⁰.

7 REGIMES SIMPLIFICADOS DE TRIBUTAÇÃO PARA PEQUENOS NEGÓCIOS NO BRASIL

Com base nos arts. 170, IX, e 179 da Constituição brasileira, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir regimes específicos de tributação para as micro e pequenas empresas⁸¹, com carga tributária mais baixa e forma de apuração mais simples e menos onerosa, como forma de estímulo para o desenvolvimento das empresas. O regime simplificado mais amplo que existe é o chamado “Simples Nacional”, previsto na Lei Complementar nº 123/2006. O Simples autoriza as empresas que auferirem receita bruta anual de até R\$ 3.600.000,00 a calcular os principais tributos de forma unificada e com carga tributária menor, mediante aplicação de uma alíquota (%) sobre a receita bruta das vendas e serviços, mês a mês⁸². As microempresas ou empresas de pequeno porte que possuam sócio domiciliado no exterior, ou que participem no capital de outra empresa ou que tenham como sócio uma empresa, entre outros casos, não podem se beneficiar do regime Simples.

Em face de nossas limitações de espaço, não apresentaremos as alíquotas aplicáveis às micro e pequenas empresas no regime Simples, tendo em conta

80 No Município de São Paulo (Lei nº 13.479/2002), o valor gira em torno de aproximadamente R\$ 4,00 por imóvel residencial e de R\$ 12,00 por imóvel não-residencial (empresas de comércio, etc.).

81 Entendidas aqui como empresas de micro ou pequeno porte aquelas que obtenham faturamento anual de até R\$ 3.600.000,00.

82 Incluída aqui, como empresa que pode se beneficiar do Simples, a pessoa física empreendedora de pequeno porte, sem sócios, mas que assume a forma jurídica de empresário individual de responsabilidade limitada, também conhecido como “EIRELI” (Lei nº 12.441/2011).

83 Conforme dados obtidos pelo Sebrae, Dieese e IBGE, divulgados em <<http://www.brasil.gov.br/empreendedor/empreendedorismo-hoje/o-mapa-das-micro-e-pequenas-empresas>> (Acesso em; 14 jun. 2013).

que, apesar de mais de 95% das empresas do Brasil terem micro ou pequeno porte⁸³, mais de 90% da arrecadação tributária é obtida com os recolhimentos feitos pelas médias e grandes empresas⁸⁴, que não seguem o regime Simples, estando, pelo contrário, submetidas aos regimes comuns de tributação já apresentados em nosso texto⁸⁵.

E existe um regime tributário ainda mais simplificado e favorecido para o caso do microempresário individual, o “MEI” (LC 128/2008), ou seja, aquela pessoa física que conduz o próprio negócio e auferir até R\$ 60.000,00 por ano (inclui cabeleireiras, pintores e eletricitistas domésticos, comerciantes de rua, etc.)⁸⁶. No MEI, os tributos devidos são apenas três, em valores fixos mensais: R\$ 30,00 como contribuição à previdência social, e mais R\$ 1,00 como imposto estadual sobre circulação de mercadorias ou R\$ 5,00 a título de imposto municipal sobre serviços.

8 REGIME ESPECIAL DE INCENTIVO TRIBUTÁRIO REGIONAL: A ZONA FRANCA DE MANAUS

No Brasil, é historicamente comum o uso de incentivos tributários para incentivar o desenvolvimento econômico, industrial e tecnológico de regiões do país menos desenvolvidas, como o Norte e Nordeste. Um dos mais conhecidos regimes de incentivo regional, que atrai investidores e empresas do Brasil e de outros países, é o regime de desoneração de tributos (isenções, alíquotas 0%,

84 Apenas os chamados “grandes contribuintes” (cerca de 12.000 das maiores empresas do País, com faturamento acima de R\$ 120 milhões/ano) respondem por um valor entre 70% a 80% da arrecadação tributária brasileira, apontam alguns estudos, inclusive da SRFB. Os critérios da Receita Federal para classificar os “grandes contribuintes” são indicados atualmente pela Portaria SRFB nº 2.563/2012, com a finalidade de promover uma fiscalização mais detalhada e periódica sobre tais pessoas jurídicas.

85 As empresas contribuintes do regime Simples representaram cerca de aproximadamente 5% do total da arrecadação tributária federal em 2011 (Disponível em: <<https://conteudoclipingmp.planejamento.gov.br/cadastros/noticias/2011/12/12/catorze-setores-respondem-por-63-da-arrecadacao/>>. Acesso em: 14 jun. 2013). Outros dados interessantes sobre a arrecadação tributária no Brasil são apresentados pela Revista Exame, que em seu portal na internet apontou as 15 empresas que mais pagaram impostos no ano de 2011 (Disponível em: <<http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/as-15-empresas-que-mais-pagaram-impostos-no-brasil-em-2011>>. Acesso em: 14 jun. 2013). Na lista, destacam-se os seguintes setores econômicos, em ordem de importância na arrecadação de tributos no Brasil: em 1º lugar, petróleo e combustíveis (Petrobras com R\$ 90 bilhões, e a BR Distribuidora com R\$ 15 bilhões); em 2º lugar, telecomunicações (Vivo, Telefônica, Telemar e Oi, somando R\$ 23 bilhões); em 3º lugar, energia elétrica (Eletropaulo, Cemig, Copel, Light e CPFL Paulista, somando R\$ 22,5 bilhões); em 4º lugar, minérios (Vale S/A, com R\$ 10,5 bilhões); em 5º lugar, bebidas (Ambev, com R\$ 9,2 bilhões); em 6º lugar, cigarros (Souza Cruz, com R\$ 9 bilhões); e em 7º lugar, automóveis (Fiat, com R\$ 5,2 bilhões). Em relação às pessoas físicas, os maiores contribuintes em valor *per capita* semestral (valor arrecadado por número de habitantes, em levantamento feito entre janeiro e agosto de 2012) foram os cidadãos-contribuintes do Distrito Federal (R\$ 26 mil), seguidos pelos habitantes do Estado do Rio de Janeiro (R\$ 10 mil), e em terceiro lugar, pelos habitantes do Estado de São Paulo (R\$ 9 mil), conforme apontou estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), divulgado em <http://www.correiobrasiliense.com.br/app/noticia/cidades/2012/09/01/interna_cidadesdf,320303/moradores-dof-df-sao-os-que-mais-pagam-impostos-em-todo-o-brasil.shtml> (Acesso em: 14 jun. 2013).

86 No Brasil, cerca de 50% de todas as empresas em atividade são constituídas na forma jurídica de empresário individual ou de microempresário individual, conforme aponta o IBPT (Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novely/estudo/372/censodasempresasentidadesoutubro2012v9final.pdf>>. Acesso em: 14 jun. 2013).

etc.) nas operações de empresas instaladas na chamada Zona Franca de Manaus (art. 40 do ADCT da Constituição), região que ocupa o Município de Manaus, capital do Estado do Amazonas, Estado no qual está localizada grande parte da Floresta Amazônica.

9 CONSIDERAÇÕES FINAIS SOBRE A CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

No presente estudo foi possível visualizar, do ponto de vista jurídico, a composição da carga tributária brasileira. É considerada uma das mais altas cargas tributárias do mundo (em torno de 36% do PIB, como já referido), mas os serviços públicos no Brasil ainda carecem de muitas melhorias, e a população em geral não se vê satisfeita com a cobrança dos tributos, por julgá-la desproporcional⁸⁷. Essa alta carga tributária prejudica a atividade econômica, e induz muitos contribuintes para a inadimplência, o que força o Poder Legislativo e o Governo a instituir, por meio de leis próprias, programas especiais de parcelamento de débitos tributários, aplicando descontos/perdões de parte das multas e juros. Essa realidade é cíclica, porque comporta endividamentos que exigem parcelamentos e que, por sua vez, são seguidos de novos endividamentos, com o que se instaurou um verdadeiro círculo vicioso, de difícil solução, e que desestimula os contribuintes que são adimplentes.

Outro problema que agrava os efeitos prejudiciais da carga tributária sobre a atividade econômica está na sujeição dos contribuintes brasileiros a uma vasta gama de “obrigações documentais”, ou seja, eles são obrigados a preencher e entregar inúmeros formulários e declarações, por meio das quais declaram seus negócios ao Fisco. Por meio das declarações e dos formulários entregues pelos contribuintes e também por outras pessoas que transacionam com contribuintes (v.g., bancos, clientes, fornecedores, cartórios de registro de imóveis, etc.), o Governo brasileiro (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) realiza diversas fiscalizações, em sua maior parte em meio eletrônico, mas também por meio de diligências físicas nos estabelecimentos dos contribuintes empresários. O principal órgão fiscal brasileiro (Secretaria da Receita Federal do Brasil) possui e desenvolve diversos sistemas informatizados de controle fiscal, que são considerados alguns dos mais sofisticados e aperfeiçoados do mundo, porém o atendimento às solicitações dos contribuintes ainda é falho e lento.

Todos esses fatores somam-se à complexidade da legislação, o que acaba por gerar litígios em massa envolvendo disputas entre o Fisco e os contribuintes. As divergências de entendimento entre os Tribunais brasileiros e a falta de clareza do sistema acabam, por vezes, gerando certa insegurança, inclusive nos investidores estrangeiros, que assim muitas vezes desistem de aplicar recursos no País⁸⁸.

87 Embora a rejeição social à carga tributária não seja fenômeno exclusivo do Brasil, sendo comum mesmo em países notavelmente mais desenvolvidos, como é o caso da Alemanha, por exemplo.

Por esses e outros motivos, no Brasil há um constante debate entre contribuintes, Governo, legisladores e estudiosos, com o propósito de realizar reformas na Constituição e nas leis para simplificar e aperfeiçoar o sistema jurídico tributário. Aperfeiçoar e simplificar nos parecem até mais relevantes do que apenas reduzir a carga tributária, porque devemos ter a consciência de que o crescimento da economia brasileira depende de um equilíbrio entre carga tributária (investimento público) e produção de riqueza (investimento privado). Não se deve tratar o problema da carga tributária de maneira maniqueísta, porque a arrecadação do Governo moderno é fundamental para financiar a infraestrutura e as demais condições macroeconômicas para sustentar o crescimento do País, inclusive da iniciativa privada.

Mas não é possível tratar das reformas tributárias, sejam elas simplificadoras, sejam redutoras ou mistas, sem conhecer profundamente os regimes jurídicos dos diversos tributos brasileiros e compreender, assim, a função que cada qual ocupa na sustentação das finanças públicas do País e na indução de comportamentos (função extrafiscal). Não vamos tratar de reforma tributária aqui, nem elaborar propostas nesse sentido, pois um estudo dessa natureza exigiria uma abordagem também sob pontos de vista diversos do jurídico, apoiados em estudos de *experts* da Ciência Econômica e da Administração Pública. Isso porque não é possível tratar seriamente de reforma tributária sem avaliar, com responsabilidade e precisão, os impactos macroeconômicos e sociais das reformas a serem propostas.

Daí porque não nos alongaremos mais. Nosso objetivo foi cumprido ao expormos nosso panorama jurídico da carga tributária brasileira, e que ainda careceria de outras considerações, impossíveis devido às nossas limitações de espaço. De qualquer forma, cremos ter colaborado na divulgação de um conhecimento mais pormenorizado e objetivo da carga tributária, e que mostra o quanto a tarefa de propor reformas não é fácil de realizar, embora seja imprescindível para garantir a governabilidade do País, ao mesmo tempo em que se possam atrair investimentos, crescimento, geração de emprego, distribuição de renda e justiça fiscal para os cidadãos brasileiros.

88 Para uma abordagem mais ampla dos problemas e desafios da tributação no Brasil, veja-se também: PETRY, Rodrigo Caramori. Apontamentos sobre a problemática da tributação no Brasil. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 59, p. 41-59, nov./dez. 2004.

Revista de Estudos Tributários

ANO XVI — Nº 93 — SETEMBRO-OUTUBRO 2013

REPOSITÓRIO AUTORIZADO DE JURISPRUDÊNCIA

Supremo Tribunal Federal — Nº 29/2000
Superior Tribunal de Justiça — Nº 42/1999
Tribunal Regional Federal da 1ª Região — Nº 21/2001
Tribunal Regional Federal da 2ª Região — Nº 1999.02.01.057040-0
Tribunal Regional Federal da 3ª Região — Nº 22/2010
Tribunal Regional Federal da 4ª Região — Nº 07/0042596-9
Tribunal Regional Federal da 5ª Região — Nº 10/2007

EDITORIAL SÍNTESE

DIRETOR EDITORIAL: Elton José Donato

GERENTE EDITORIAL: Cleber Busch

COORDENADOR EDITORIAL: Cristiano Basaglia

EDITORA: Fernanda Figueiredo Reis

EDITORIAL IET — INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

DIRETORES

Milton Terra Machado
Hebe Bonazzola Ribeiro
Geraldo Bemfica Teixeira

CONSELHO EDITORIAL

Domiciano Cunha, Heleno Taveira Tôrres, Hugo de Brito Machado,
Humberto Bergmann Ávila, Ives Gandra da Silva Martins, José Mörschbacher,
Kiyoshi Harada, Leandro Paulsen, Misabel Derzi, Paulo de Barros Carvalho,
Roberto Ferraz, Roque Carrazza, Vittorio Cassone, Walimir Luiz Becker

COMITÊ TÉCNICO

Adler Baum, Adolpho Bergamini, Carlos Mário da Silva Velloso,
Carlos Roberto Lofego Caníbal, Fernando Dantas Casillo Gonçalves, Henrique Tróccoli Júnior,
Marcel Gulin Melhem, Paulo de Mello Aleixo, Paulo de Vasconcellos Chaves, Vilson Darós

COLABORADORES DESTA EDIÇÃO

Carlos Horácio Bonamigo Filho, Kiyoshi Harada, Larissa Rodrigues Laks, Luciana Gemelli Eick,
Marcelo Braghini, Ricardo Braghini, Ricardo Lorenzi, Rodrigo Caramori Petry

1998 © SÍNTESE

Uma publicação da SÍNTESE, uma linha de produtos jurídicos do Grupo SAGE e do IET – Instituto de Estudos Tributários.

Publicação bimestral de doutrina, jurisprudência e outros assuntos tributários.

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução parcial ou total, sem consentimento expresso dos editores.

As opiniões emitidas nos artigos assinados são de total responsabilidade de seus autores.

Os acórdãos selecionados para esta Revista correspondem, na íntegra, às cópias obtidas nas secretarias dos respectivos tribunais.

A solicitação de cópias de acórdãos na íntegra, cujas ementas estejam aqui transcritas, e de textos legais pode ser feita pelo e-mail: pesquisa@sage.com.br (serviço gratuito até o limite de 50 páginas mensais).

Distribuída em todo o território nacional.

Tiragem: 5.000 exemplares

Revisão e Diagramação: Dois Pontos Editoração

Capa: Tusset Monteiro Comunicação

Artigos para possível publicação poderão ser enviados para o endereço ret@sage.com.br

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS –

Porto Alegre: v. 1, n. 1, maio/jun. 1998

Publicação periódica
Bimestral

v. 16, n. 93, set./out. 2013

ISSN 1519-1850

1. Direito tributário – Brasil
2. Jurisprudência – periódico

CDU: 349.9(05)
CDD: 340

(Biblioteca responsável: Helena Maria Maciel CRB 10/851)

Caro leitor,

Nesta edição da *Revista de Estudos Tributários*, elegemos como Assunto Especial a “Boa-Fé Objetiva no Direito Tributário”, e abordam este princípio, a ser aplicado também em questões tributárias, Luciana Gemelli Eick, em seu artigo “Proteção da Confiança e Boa-Fé Objetiva no Direito Tributário”, e o Advogado Carlos Horácio Bonamigo Filho, em seu artigo “Boa-Fé Objetiva à Luz da Superação do Paradigma Exclusivamente Subsuntivo no Direito Tributário”. Confira, também, Íntegra de Acórdão extraído do TRF da 4ª Região, em que se discutiu a aplicação do princípio da boa-fé para permitir novo parcelamento de débito tributário. Confira, ainda, o ementário criteriosamente selecionado, abordando o tema.

Prestigia essa edição da RET o Prof. Kiyoshi Harada que, na seção “Em Poucas Palavras”, traz suas considerações acerca do “Descumprimento de Legislação Urbanística e IPTU Diferenciado”.

Confira na Parte geral da Revista os artigos: “Não Incidência de PIS e Cofins Sobre a Cessão ou Transferência de Créditos de ICMS”, dos Advogados Marcelo Braghini e Ricardo Braghini; “A (Im)Possibilidade da Fazenda Nacional Recorrer ao Poder Judiciário das Decisões Favoráveis aos Contribuintes Proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais”, do Advogado Ricardo Lorenzi; “Análise Jurídica da Carga Tributária Brasileira: um Quadro Geral dos Tributos no Brasil”, do Advogado e Professor tributarista Rodrigo Caramori Petry; e “A Evasão Tributária do Imposto de Renda”, da Advogada Larissa Rodrigues Laks.

Veja, ainda, os ementários, administrativo e judicial, que trazem os julgados de interesse para todos aqueles que atuam na área tributária e ou fiscal; a seção Resenha Legislativa, com as normas federais que trazem impacto para a área tributária; e, a seção Clipping Jurídico, com as principais notícias do período.

Desta feita, com a respeitável chancela do Instituto de Estudos Tributários – IET, bem como da Editora SÍNTESE, com votos de que a Revista de Estudos Tributários seja sempre um veículo de transformação, discussão e reconstrução do Direito Tributário, desejamos a todos uma ótima leitura.

Elton José Donato
Diretor Editorial da IOB

Arthur Maria Ferreira Neto
Presidente do IET

* IOB FOLHAMATIC ebs > sage

IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda.
R. Antonio Nagib Ibrahim, 350 – Água Branca
05036-060 – São Paulo – SP
www.iobfolhamatic.com.br

Telefones para Contatos
Cobrança: São Paulo e Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais localidades 0800.7247900
SAC e Suporte Técnico: São Paulo e Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais localidades 0800.7247900
E-mail: sacsintese@sage.com
Renovação: Grande São Paulo (11) 2188.7900
Demais localidades 0800.7283888

Revista de Estudos Tributários

Estrutura da Revista de Estudos Tributários nº 93

ASSUNTO ESPECIAL

Boa-Fé Objetiva no Direito Tributário

Doutrinas

Proteção da Confiança e Boa-Fé Objetiva no Direito Tributário – Luciana Gemelli Eick
Boa-Fé Objetiva à Luz da Superação do Paradigma Exclusivamente Substutivo no Direito Tributário – Carlos Horácio Bonamigo Filho

Jurisprudência

Acórdão na Integra (TRF 4ª R.)
Ementário

PARTE GERAL

Doutrinas

Não Incidência de PIS e Cofins Sobre a Cessão ou Transferência de Créditos de ICMS – Marcelo Braghini e Ricardo Braghini
A (Im)Possibilidade da Fazenda Nacional Recorrer ao Poder Judiciário das Decisões Favoráveis aos Contribuintes Proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Ricardo Lorenzi
Análise Jurídica da Carga Tributária Brasileira: um Quadro Geral dos Tributos no Brasil – Rodrigo Caramori Petry
A Evasão Tributária do Imposto de Renda – Larissa Rodrigues Laks

Jurisprudência

Acórdãos na Integra
Ementário de Jurisprudência
Ementário de Jurisprudência Administrativa

SEÇÃO ESPECIAL

Em Poucas Palavras

Descumprimento de Legislação Urbanística e IPTU Diferenciado – Kiyoshi Harada

CLIPPING JURÍDICO

RESENHA LEGISLATIVA

ÍNDICE ALFABÉTICO E REMISSIVO

Revista de Estudos Tributários

93 – Set-Out/2013

Conselho Editorial

Domiciano Cunha
Heleno Taveira Tôres
Hugo de Brito Machado
Humberto Bergmann Ávila
Ives Gandra da Silva Martins
José Mörschbacher
Kiyoshi Harada
Leandro Paulsen
Misabel Derzi
Paulo de Barros Carvalho
Roberto Ferraz
Roque Carrazza
Vittorio Cassone
Walmir Luiz Becker

ISSN 1519-1850



IET
INSTITUTO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

*JOB FOLHAMATIC ebs > sage

SINTESE