
**FACULDADE DE TECNOLOGIA DE AMERICANA “MINISTRO RALPH
BIASI”**
Curso Superior de Tecnologia em Gestão Empresarial

GABRIEL MILANEZI AMORIM

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL
Estudo das relações entre o fisco e as empresas

Americana, SP
2023

**FACULDADE DE TECNOLOGIA DE AMERICANA “MINISTRO RALPH
BIASI”**
Curso Superior de Tecnologia em Gestão Empresarial

GABRIEL MILANEZI AMORIM

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL
Estudo das relações entre o fisco e as empresas

Trabalho de Conclusão de Curso desenvolvido em cumprimento à exigência curricular do Curso Superior de Tecnologia em Gestão Empresarial, sob a orientação do (a) Prof.^(a) Me. Marcelo Cândido de Azevedo.

Área de concentração: Gestão de Pequenas e Médias Empresas.

Americana, S. P.
2023

FICHA CATALOGRÁFICA - Biblioteca Fatec Americana Ministro Ralph Biasi-
CEETEPS Dados Internacionais de Catalogação-na-fonte

AMORIM, Gabriel Milanezi

Legislação Tributária Federal: Estudo das relações entre o fisco e as empresas. / Gabriel Milanezi Amorim – Americana, 2023.

71f.

Monografia (Curso Superior de Tecnologia em Gestão Empresarial) - - Faculdade de Tecnologia de Americana Ministro Ralph Biasi – Centro Estadual de Educação Tecnológica Paula Souza

Orientador: Prof. Ms. Marcelo Cândido de Azevedo

1. Administração de empresas 2. Contabilidade 3. Direito tributário. I. AMORIM, Gabriel Milanezi II. AZEVEDO, Marcelo Cândido de III. Centro Estadual de Educação Tecnológica Paula Souza – Faculdade de Tecnologia de Americana Ministro Ralph Biasi

CDU: 658

657

347.73

Elaborada pelo autor por meio de sistema automático gerador de ficha catalográfica da Fatec de Americana Ministro Ralph Biasi.

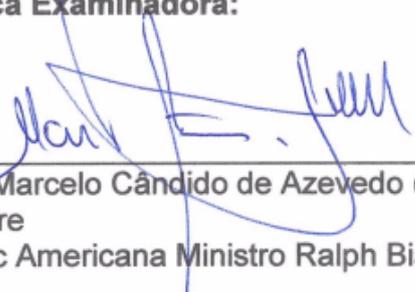
GABRIEL MILANEZI AMORIM

Legislação Tributária Federal: Estudo das relações entre o fisco e as empresas

Trabalho de graduação apresentado como exigência parcial para obtenção do título de Tecnólogo em Curso Superior de Tecnologia em Gestão Empresarial pelo Centro Paula Souza – FATEC Faculdade de Tecnologia de Americana Ministro Ralph Biasi.
Área de concentração: Direito Empresarial.

Americana, 30 de novembro de 2023

Banca Examinadora:



Me. Marcelo Cândido de Azevedo (Presidente)
Mestre
Fatec Americana Ministro Ralph Biasi



Me. Kamilla Cristina Gaino
Mestre
Fatec Americana Ministro Ralph Biasi



Me. Edison Valentim Monteiro
Mestre
Fatec Americana Ministro Ralph Biasi

RESUMO

Esta pesquisa foi elaborada com a finalidade de reunir tópicos atinentes à Administração Tributária, que se mostram imprescindíveis para o gestor ou empresário em formação que normalmente não são objeto de estudo no decurso normal da grade curricular nos projetos de graduação em gestão empresarial, embora estejam presentes em toda sorte de relação mercantil. Diante disso, este estudo visa a abordar as relações com um dos três principais agentes econômicos que o profissional vai ter que manter: o governo. O objetivo principal é abordar as obrigações gerais que o Estado, através da Receita Federal e das Secretarias da Fazenda, vai exigir que sejam cumpridas para que se tenha uma empresa em conformidade com as normas gerais de legislação tributária, de forma a proporcionar noções para que o profissional consiga conduzir um planejamento tributário e que sejam proporcionados entendimentos acerca do Sistema Tributário Nacional. Para tanto, é construída a contextualização do cenário atual, de forma a introduzir esclarecimentos básicos acerca da carga tributária no Brasil, a fim de compreender causas da complexidade na qual funda-se o tema. É trazida, por conseguinte, uma abordagem técnica, realizada do estudo e interpretação teleológica do ordenamento jurídico pertinente, abordando disposições sobre os impostos que mais contribuem para a complexidade da carga tributária brasileira sobre a atividade empresarial.

Palavras-chave: Tributação, fiscalização; direito tributário

ABSTRACT

The following research was made with the aim of gathering topics related to the tax administration, which show themselves indispensable to the entrepreneur or manager and are not normally a topic studied at the ordinary course in the graduation projects related to the area of business management, although they're present at every mercantile relations. With that being considered, this study aims to perform analysis of the relations with one of the three major macroeconomic players that the professional will have to deal with: the government. The main objective is to board the general obligations that the State, represented by the Federal Brazillian Revenue Service and the Secretariats of State Revenue, will demand its compliance to the companies in order for them to keep their activities in a regular manner under the tax legislation, to provide notions so that the professional may employ a tax plan and that it is provided understandings about the national tributary system. For that, it is built a characterization of the current scenario to introduce basic clarifications about the tax charges in Brazil, with the goal of comprehending causes about the complexity in which the subject matter is built upon. It is brought, furthermore, a technical approach made with study and systematic interpretation of the legal system, analyzing dispositions about the most complex aspects of the tax system over the business activities.

Keywords: Taxation, surveillance; tax law.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1: Arrecadação dos principais tributos.....	25
Figura 2: Fórmula da apuração do Lucro Presumido.....	35
Figura 3: Apuração pelo Lucro Real anual.....	47
Figura 4: Apuração da estimativa do Lucro Real	47
Figura 5: Base de cálculo do ICMS	59
Figura 6: Alíquotas internas dos estados e do Distrito Federal (vigência de 2023)	60
Figura 7: Cadeia produtiva industrial sem substituição tributária.....	61
Figura 8: Regras do diferencial de alíquotas do ICMS - operações e prestações interestaduais	62
Figura 9: Rol das bases de cálculo previstas para o ICMS-ST subsequente	64
Figura 10: Fórmula de cálculo do ICMS-ST.....	65

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Das principais contribuições sociais	22
Tabela 2: Das receitas permitidas no Simples Nacional	30
Tabela 3: Dos excessos de receita bruta do Simples Nacional	30
Tabela 4: Das faixas de enquadramento do Simples Nacional.....	31
Tabela 5: Das vantagens e desvantagens comuns do Simples Nacional.....	33
Tabela 6: Dos coeficientes de presunção de lucro	36
Tabela 7: Das vantagens e desvantagens comuns do Lucro Presumido	37
Tabela 8: Das alíquotas do Lucro Arbitrado.....	39
Tabela 9: Das vantagens e desvantagens comuns do Lucro Real	42
Tabela 10: Resumo da sujeição passiva	44
Tabela 11: Exemplo do lucro real parcial e da presunção de lucro sobre receita bruta.....	46
Tabela 12: Resultado do exercício sem juros sobre capital próprio.....	49
Tabela 13: Resultado do exercício com juros sobre capital próprio.....	50
Tabela 14: Exemplo de tributação sobre prejuízos contábeis.....	52
Tabela 15: Exemplo de compensação sobre prejuízos contábeis - apuração da base fiscal	53
Tabela 16: Base de cálculo da carga tributária aduaneira	58
Tabela 17: Recolhimento do IPI e ICMS da cadeia produtiva sem substituição tributária .	61

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AFRMM - Adicional de frete de renovação da marinha mercante

BC - Base de cálculo

CAMEX - Câmara de Comércio Exterior

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CGSN - Comitê Gestor do Simples Nacional

CMV - Custo das mercadorias vendidas

COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis

CPP - Contribuição Patronal Previdenciária

CRFB/88 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN - Código Tributário Nacional

DARF - Documento de Arrecadação de Receitas Federais

DARE - Documento de Arrecadação de Receitas Estaduais

DIFAL - Diferencial de alíquota interna do estado de destino e a alíquota interestadual do remetente

EC - Emenda à Constituição

EPP - Empresa de Pequeno Porte

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

ICMS - imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços e de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

ICMS/ST - imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços e de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação em regime de substituição tributária.

II - Imposto de importação

IN - Instrução Normativa

IPI - Imposto sobre produtos industrializados

IR - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

IRPJ - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa jurídica

IRRF - Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza retido na fonte

ISSQN - Imposto sobre serviços de qualquer natureza

JCP - Juros sobre capital próprio

LCP - Lei complementar

ME - Microempresa

MEI - Microempreendedor Individual

PIS - Programa de Integração Social

RICMS/SP - Regulamento do imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços e de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação do Estado de São Paulo.

RIR - Regulamento do Imposto de Renda

RIPI - Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados

RFB - Receita Federal do Brasil

SCP - Sociedade em conta de participação

SEFAZ - Secretaria da Fazenda

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

VA - Valor aduaneiro

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	13
1.1. Metodologia	15
2. BASE CONSTITUCIONAL E O FEDERALISMO FISCAL	17
2.1. Caracterização dos tributos	18
2.2. Interpretação estrutural do Sistema Tributário Nacional com o pacto federativo ..	19
2.3. Repartição das competências tributárias.....	21
2.3.1. Competências da União	21
2.3.1.1. A tredestinação das Contribuições Sociais.....	23
2.3.2. Competências dos Estados.....	26
2.3.3. Competências dos Municípios	27
3. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OBRIGAÇÕES	28
3.1. Definição legal de sujeição ativa e regimes tributários	28
3.1.1. Simples Nacional	29
3.1.1.1. Vantagens e desvantagens comuns do regime	32
3.1.1.2. Microempreendedor Individual - MEI	33
3.1.2. Lucro Presumido	34
3.1.2.1. Vantagens e desvantagens comuns do regime	37
3.1.2.2. Lucro Arbitrado	38
3.1.3. Lucro Real.....	40
3.1.3.1. Vantagens e desvantagens comuns do regime	42
3.2. Definição legal de sujeição passiva e contribuintes.....	42
4. TRIBUTAÇÃO GERAL SOBRE A ATIVIDADE EMPRESARIAL	45
4.1. IRPJ e CSLL.....	45
4.1.1. Recolhimento pelo Lucro Real	46
4.1.2. Recolhimento pelo Lucro Presumido, Arbitrado e Simples Nacional	48
4.1.3. Alíquotas e Juros sobre capital próprio - JCP	48
4.1.4. Tributos sobre o lucro - CPC 32 e ajustes fiscais.....	50
4.2. IPI	53
4.2.1. Processo de beneficiamento e conflitos com o ISSQN	54
4.2.2. Empresas equiparadas à indústria	55

4.3. Imposto de Importação - II.....	56
4.3.1. Carga tributária aduaneira.....	56
4.4. ICMS	58
4.4.1. Tributação sobre operações e prestações internas	59
4.4.2. Tributação sobre operações e prestações interestaduais	61
4.4.3. ICMS/ST.....	63
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS	66
REFERÊNCIAS	68

1. INTRODUÇÃO

Toda empresa no Brasil, independente do tamanho e da natureza do negócio, terá obrigações e diferentes dimensões de relações com o fisco da União, dos Estados e dos Municípios para manter a regularidade fiscal. Não há que se falar em regularidade fiscal sem a observância às normas positivadas através da legislação, e o profissional pode encontrar-se alheio às exigências tributárias e seus melindres, dificultando o desenvolvimento das atividades empresariais. Noutro prumo, o entendimento a respeito das exigências na legislação dar-se-á através do estudo das normas da Constituição Federal¹ a partir do artigo 145, até o artigo 162, como base para a legislação que será objeto de análise no presente trabalho.

Embora a Constituição da República seja recente, redigida em 1988, a carga tributária no Brasil, com a composição atual dos impostos federais, existe desde 1966, sendo as alterações mais recentes nessa ordem relativas a impostos estaduais e municipais, além das contribuições sociais. Um dos problemas a contextualizar se inicia na repartição de competências entre os entes federativos supracitados, onde Laís Colares (2022, p.406) explica que apesar de a Constituição Federal de 1988 ter adotado um modelo federativo de descentralização, ela deixou brechas para que a União reagisse à “perda” de receitas, que devem ser repartidas com os Estados e Municípios, através de um movimento de centralização². Essa centralização é um dos fatores que repercute na carga tributária, colaborando com a ineficiência de arrecadação dos entes menores, causando diversos cenários de guerra fiscal e excessiva oneração nas atividades das empresas.

O Boletim do Mapa das Empresas³ (2022, p.10) aponta que na região Sudeste 860.160 empresas encerraram suas atividades, representando um aumento de 18,8% em relação ao ano de 2021⁴, portanto há uma situação crescente de insalubridade, que somada à oneração supracitada que se construiu, tornará necessário o planejamento tributário tanto para manter a firma em situação regular perante o fisco quanto à sua própria existência de forma sadia.

Inobstante, segundo o levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> Acesso: 08 ago. 2023.

² COLARES, Laís Gramacho. **Competência tributária concorrente para o Imposto sobre a Renda no Federalismo Fiscal brasileiro**. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo (org.); et al. **Estudos sobre Federalismo Fiscal**. São Paulo: Juspodivm, 2022. p.405 - 435.

³ Elaborado pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC) em parceria com o Serviço Federal de Processamento de Dados (Serpro).

⁴ Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC). **Mapa de Empresas: Boletim do 3º Quadrimestre de 2022**. Disponível em: <<https://www.gov.br>> Acesso: 08 ago. 2023

- IBPT em 2023, ao menos 95% das empresas brasileiras recolhem mais tributos do que deveriam, fato este que corrobora com os efeitos tanto da carga tributária quanto de um possível medo que diversos empresários possuem de enfrentar atos questionáveis por parte do fisco por desconhecimento das normas. Ademais, o IBPT também aponta que as empresas, em conjunto, gastam um montante estimado de R\$181 bilhões por ano apenas para se manterem atualizadas quanto às mudanças na legislação. Pagamento de tributos em duplicidade ou pagamento a maior são os principais fatos que causam os resultados apontados pelo estudo⁵.

Com a oneração tributária promovida pelos entes federativos menores, em especial os Estados, incidindo majoritariamente sobre o consumo de bens e serviços e com altas alíquotas, nota-se uma crescente regressividade da incidência dos tributos ao longo dos anos, onerando proporcionalmente mais o contribuinte com menor poder aquisitivo, ao invés de haver o devido atendimento ao princípio da capacidade contributiva⁶, como é entendido por diversos autores. Portanto, é necessário o entendimento acerca das causas que ensejam na regressividade da cobrança por parte dos Estados, e uma das principais causas encontra-se justamente no crescente movimento de centralização causado pela União nas últimas décadas, que tem feito as receitas das arrecadações tributárias crescerem mais nela do que nos entes menores, que é para onde deveria ser auferida com prioridade a receita para que o contribuinte conseguisse usufruir de uma alocação mais eficiente desses recursos.

Diante disso, analisar-se-á o instituto da cobrança dos tributos federais através das normas gerais, pois a União detém uma autonomia relativamente maior em comparação aos Estados e Municípios na matéria, entretanto, as normas gerais, instituídas pela União, a respeito dos tributos estaduais e municipais também serão abordadas, pois essas competências também são objeto de obrigação das empresas perante o fisco de forma igualmente importante.

Não é incomum encontrar autores apontando recorrentes atitudes irregulares do fisco sobre o contribuinte, atitudes essas que se consolidam muitas vezes por inaptidão ou desconhecimento da pequena/média empresa em relação às obrigações e aos respectivos direitos, e daí surge a necessidade do estudo das principais disposições a respeito dos tributos, cujo entendimento faz-se necessário para que se realize contraposições perante o

⁵ Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. **Contabilidade soma mais de R\$ 100 milhões com recuperação tributária de clientes**. Disponível em: <<https://www.ibpt.com.br>> Acesso: 09 ago. 2023.

⁶ O instituto da progressividade consiste no modelo de tributação crescente à medida que o contribuinte ultrapassa faixas de renda auferida, ampliando a carga tributária de acordo com a capacidade contributiva dele.

fisco caso a empresa se sinta injustamente onerada considerando a legislação pertinente.

1.1. Metodologia

Ribeiro (2022) explica que toda pesquisa acadêmica requer um rigor metodológico significativa para que a mesma tenha progresso e resultados teóricos e práticos de confiança e de qualidade, de modo a gerar contribuições para as empresas e a sociedade. Nesse sentido, a metodologia a ser utilizada no desenvolvimento deste trabalho é a de revisão bibliográfica, que visa o desenvolvimento do tema através da exploração do ordenamento jurídico brasileiro na ordem tributária, aplicando-a para discorrer acerca das exigências unilaterais entre a administração fazendária, de direito público, no polo ativo, e a administração empresarial, de direito privado, no polo passivo.

Além do ordenamento jurídico, cujo acervo na presente pesquisa foi obtido por meio de pesquisa nos domínios virtuais do Poder Executivo, Legislativo e Judiciário, utiliza-se o apoio da literatura especializada no estudo do tema abordado, voltada para a preparação do Agente da Fazenda e do Auditor-Fiscal da Fazenda, sendo o estudo preparatório para esta profissão o objeto de vivência do autor da pesquisa, o que contribui para o conhecimento teórico prévio que potencializa o desenvolvimento e recolhimento dos dados necessários.

O conhecimento preparatório para a profissão citada coincide com as obrigações que a empresa deverá adimplir perante o fisco; ele se torna necessário para a metodologia, além dos documentos normativos, pois conforme Xavier (2012) o documento normativo registra, tão só, quando, onde e por quem ele foi elaborado; não oferece, assim, a informação necessária para se reconstruírem os interesses e motivos de sua produção e posterior aplicação.

Portanto, para se ter ciência das políticas fiscais por trás da Legislação é necessário mais do que a análise gramatical dos dados contidos nos enunciados; utiliza-se, pois, a análise teleológica⁷ dos documentos, sob forma qualitativa⁸.

O entendimento de como é realizado o trabalho da Administração Tributária torna-se de suma importância para definir o escopo das obrigações que recaem com maior capilaridade sobre as empresas dentro do País, dessa forma define-se a abrangência do que é norma de cunho geral, mas não somente no campo teórico, como também no campo

⁷ Segundo o STF: A interpretação teleológica supera a lógica formal e dirige sua atenção para o bem jurídico tutelado pela norma, isto é, para o fim que a norma procura alcançar (Bettiol).

⁸ Forma de pesquisa mais adequada para o desenvolvimento de pesquisa no campo das ciências sociais.

prático. Assim, o trabalho busca analisar o que se torna necessidade do maior número de empresas possível.

Dessa forma, a partir de todo o ordenamento jurídico, cujo conteúdo é infindável, delimita-se a Legislação necessária a ser estudada de forma a entender as obrigações impetradas sobre a maior parte dos empreendedores no País. As obrigações tributárias selecionadas para estudo são as mais complexivas para as empresas, restringida no campo dos impostos, quais sejam, o IRPJ, IPI, II, e o ICMS, além dos regimes de enquadramento tributário vigentes.

Ademais, Webster e Watson (2002, *apud* Ribeiro, 2022), definiram uma revisão bibliográfica eficaz como aquela que cria uma base sólida para o avanço do conhecimento, facilita o desenvolvimento da teoria, fecha áreas na qual existe uma abundância de pesquisa e descobre áreas onde a pesquisa é necessária.

Assim, define-se o escopo da problemática apresentada, que fundamenta a necessidade da pesquisa acerca do tema, que se desenvolve, a partir dela, de forma técnica e objetiva, a reunião de informações de pertinência geral para a atividade empresarial, pois a partir da análise da macro situação, que reúne aspectos positivo-legais e factuais sob a ótica da doutrina tributária utilizada durante os estudos preparatórios do autor, ter-se-ão elaborados os subseqüentes capítulos, que trazem a concretude daquilo que a maior parte dos gestores e administradores de direito privado terão de observar em ofício.

2. BASE CONSTITUCIONAL E O FEDERALISMO FISCAL

A base para o entendimento das complexidades do modelo tributário e sua administração dar-se-á através de sua parte principiológica positivada na Constituição Federal, que parte dos moldes do pacto federativo e da teoria do federalismo⁹.

O Pacto Federativo é um acordo firmado entre a União e os estados federados, e nesse acordo, são estabelecidas funções, direitos e deveres de cada uma das partes¹⁰. O Federalismo Fiscal é o ramo da ciência econômica que estuda a repartição fiscal e de competências entre as diferentes esferas de um governo. A teoria associada ao Federalismo Fiscal analisa tanto condições de melhor alocação de recursos e oferta de bens e serviços públicos como também a distribuição de renda e ao crescimento econômico¹¹.

A repartição das obrigações tributárias e fiscais que se sobrepõem sobre as empresas se dá pela separação das competências normativas que podem ser entendidas inicialmente pela estruturação proposta através da teoria de Hans Kelsen¹², cuja compreensão ajuda o gestor a entender a divisão das regras que deverão ser cumpridas perante o fisco. A teoria kelseniana separa as obrigações legais positivadas através da seguinte hierarquia:

1. Constituição;
2. Emendas à Constituição;
3. Legislação e costumes;
4. Regulamentos e Decretos;
5. Decisões judiciais.

O planejamento tributário realizado pela empresa, entendido juridicamente como o ato de Elisão Fiscal, dar-se-á de forma lícita enquanto a firma se certifique de que as regras legais estejam sendo cumpridas, e o entendimento destas é facilitado pelo entendimento da base na qual se fundam.

⁹ O STF classifica a teoria do Federalismo como o “*Sistema de governo formado pela união de estados federados em um só corpo político, cabendo a cada um deles a autonomia sobre tudo o que não seja de interesse comum de todos eles.*” e o Federalismo Fiscal como a “*Delimitação de competências tributárias dentro do território nacional, bem como das regras que regem o desenvolvimento econômico dos entes federados, vistos de forma individual ou agrupados em regiões*”. **Vocabulário Jurídico (Tesouro)**. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/tesouro/pesquisa.asp>> Acesso: 09 set. 2023.

¹⁰ ENAP – Escola Nacional de Administração Pública. **Introdução ao Federalismo e ao Federalismo Fiscal no Brasil**. Brasília: ENAP, 2017.

¹¹ *Ibidem*.

¹² FREITAS, Viviane Andrade. **Aspectos fundamentais da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4724, 7 jun. 2016. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/49444>>. Acesso em: 1 set. 2023.

2.1. Caracterização dos tributos

Segundo Marcelo dos Santos (2022, p.468) será a Constituição, como norma hierárquica superior que definirá o grau de centralização ou descentralização de um Estado Federado. Como resultado, teremos normas jurídicas gerais, centralizadas, de amplitude nacional; e normas jurídicas locais, descentralizadas, de aplicação local.

A Carta Magna é a que define primordialmente a definição de tributos e suas competências: o art. 145 define os tributos em sua composição tripartite, quais sejam, os impostos, as taxas¹³ e as contribuições de melhoria. Os impostos, diferentemente dos outros dois tributos, é o instituto utilizado pelo fisco para a arrecadação geral de receitas públicas, sem que haja destinações específicas para estas, em oposição ao que é subentendido pelo contribuinte. Roberval Rocha (2023, p. 55) confirma que o ordenamento brasileiro assentava-se na referida teoria tripartida das espécies tributárias, tal qual disposto no art. 5º do CTN (Código Tributário Nacional)¹⁴. Entretanto, a doutrina majoritária tende a aceitar várias espécies tributárias, estendendo o conceito, também, para os empréstimos compulsórios¹⁵ e as contribuições em sentido amplo, que não estão no CTN, mas arrolados na Constituição Federal.

Apesar de não elencar todos os tributos, o Código Tributário traz a descrição objetiva do gênero tributo, comumente utilizada, *in verbis*:

Art. 3º *“Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”*

Por não constituir sanção de ato ilícito, a lei afasta a possibilidade de qualquer multa se encaixar no conceito de tributo, mantendo apenas as cinco espécies descritas.

As contribuições sociais¹⁶, por sua vez, são consideradas uma espécie do gênero contribuições, ou seja, é um tipo de contribuição em sentido estrito. Em oposto aos impostos, elas são instituídas exclusivamente pela União, não constituindo objeto de repartição de competência ou de receitas com os Estados nem com os Municípios (com

¹³ Segundo ROCHA (2023): *“As taxas são tributos cujo fato gerador é configurado por uma atuação estatal específica, referível ao contribuinte, podendo consistir no exercício regular do poder de polícia ou na prestação ao contribuinte, ou na colocação à sua disposição, de serviço público específico e divisível.”*

¹⁴ Lei 5.172/66 (CTN), Art. 5º. *Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.*

¹⁵ CF, art. 148. *A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, “b”. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.*

¹⁶ CF, art. 149: *Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas (...).*

exceção da contribuição social para custear os regimes de previdência próprios dos servidores públicos das UF's e Municípios), e são cobradas das empresas tanto quanto os impostos, portanto não há que se falar em estudo dos impostos sem entender também as contribuições sociais.

Ora, com a caracterização das contribuições supracitadas e dos empréstimos compulsórios abarcando também espécies de tributos, tem-se o que é conhecido como a teoria pentapartite das espécies tributárias, conforme afirma o próprio professor Roberval Rocha (p.46) que a teoria da tripartição é insuficiente como critério distintivo das modalidades tributárias.

Na prática, as empresas irão lidar geralmente com os impostos e as contribuições sociais, pois são tributos que repercutem primordialmente em cima da atividade econômica, geradora da capacidade econômica e da renda, e, por consequência, da capacidade contributiva.

2.2. Interpretação estrutural do Sistema Tributário Nacional com o pacto federativo

Com o entendimento do primeiro parágrafo do subcapítulo anterior do professor Me. Marcelo dos Santos, denota-se a fundação da estrutura do Sistema Tributário Nacional e sua administração, com os movimentos de centralização repercutindo em uma das áreas de maior prioridade do Poder Público¹⁷, onde é percebido uma crescente priorização das receitas e arrecadações para a União nessa matéria, ao revés do que é esperado pelo contribuinte, pois teoricamente os Estados e os Municípios são quem detém maior capacidade de alocar os recursos de forma eficiente, entendendo suas peculiaridades regionais.

Marcelo dos Santos (2022, p.469), enquanto rebatendo uma das colocações da teoria Kelseniana, de Hans Kelsen¹⁸, afirma acreditar que a centralização e a descentralização devem ser relativas em um Estado Federado, contudo, diz que assumir que o direito positivado em um modelo hierárquico territorial é capaz de garantir a execução da norma

¹⁷ Conforme dispõe o art. 37, XII da CRFB/88: *“as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma de lei ou convênio.”*

¹⁸ KELSEN (2005, apud SANTOS, 2022) sustenta que a centralização e a descentralização depende: *“em primeiro lugar, do número de estágios da hierarquia da ordem jurídica aos quais se estende a centralização ou a descentralização; em segundo lugar do número e da importância das matérias regulamentadas por normas centrais ou locais.”*

em sua plenitude é uma falácia¹⁹.

Portanto, a Constituição da República de 1988 acaba por deixar lacunas que geram conflito de interesse entre os entes federativos, sustentando as preferências da União, para ela própria, na posituação das normas tributárias e fiscais tanto em suas normas gerais, por meio de lei, quanto em normas específicas de órgãos como a Receita Federal do Brasil.

SANTOS (2022, p.469)²⁰, finaliza a colocação a respeito da teoria estudada:

“Conflitos de interesse entre as diferentes regiões e instituições de uma Federação podem criar disputas regionais de difícil solução, pois, cada qual pode legislar em causa própria dentro dos limites impostos hierarquicamente pela própria Constituição. Nesse sentido, entendemos que essa teoria carece de ponderação, pois sua efetividade é precária em um cenário de concorrência territorial.”

O cenário de concorrência territorial é evidente no Brasil, e isso implica como um dos diversos fatores de influência para a complexidade da carga tributária que recai sobre as empresas. A guerra fiscal²¹ entre os entes federativos cria complexidade e coloca as empresas no meio dela. Ela acontece de forma contumaz apesar dos balizamentos fornecidos pela Constituição Federal, que estrutura com rigidez tanto as limitações constitucionais ao poder de tributar quanto a repartição de competências entre os entes federativos.

A federação é a forma do estado brasileiro, que divide os entes federativos em unidades autônomas de Poder sem uma rigidez hierárquica explícita no texto constitucional, apesar do controle que a União possui sobre a distribuição de receitas aos Estados e Municípios. O federalismo é produto disso, ele é a forma de divisão territorial do Poder, perseguindo dois objetivos principais. O primeiro é a limitação do Poder através da repartição das competências, de acordo com os limites definidos na Constituição. O segundo objetivo é, segundo Ricardo Lodi Ribeiro (apud IBRAHIM e SCHWARTZ, 2022, p. 334), “a democratização das decisões que passam a ser tomadas numa esfera mais próxima do cidadão, que, com isso, tem maiores possibilidades de fiscalizar, controlar e influir nas decisões estatais.”²²

É notável que o segundo objetivo do federalismo não se encontra em seu pleno direito na matéria tributária, porquanto constitui-se em mais um fator que dificulta à firma o pleno

¹⁹ SANTOS, Marcelo da Silva dos. **Federalismo Fiscal brasileiro: Uma disrupção constitucional e legal da autonomia financeira dos Estados e do Distrito Federal**. In: CAMPOS, C. (org.); et al. **Estudos sobre Federalismo Fiscal**. São Paulo: Juspodivm, 2022. p.461-502.

²⁰ Ibidem.

²¹ A guerra fiscal é marcada pela disputa de isenções ou benefícios fiscais sem aprovação legítima por um ente federativo e em detrimento dos demais, fator esse que corrobora com a crescente complexidade das normas e leis que as empresas se vêem obrigadas a seguir.

²² IBRAHIM, Ambitte, F.; SCHWARTZ, Carvalho Gomes, G. **As contribuições sociais como instrumento de fraude ao pacto federativo**. In: CAMPOS, C. (org.); et al. **Estudos sobre Federalismo Fiscal**. São Paulo: Juspodivm, 2022. p. 331-354.

entendimento da carga tributária em sua atividade econômica.

2.3. Repartição das competências tributárias

As normas do direito tributário, conforme positivado no art. 24, I da CF, são objeto de competência concorrente entre os entes federativos, e no âmbito dessa competência, compete à União estabelecer as normas gerais e os demais entes federativos poderão exercer competência suplementar para atender às suas regionalidades, através de normas específicas em relação aos seus tributos²³.

2.3.1. Competências da União

Os impostos que são objeto de instituição e cobrança pela União, segundo o artigo 153 da CRFB/88²⁴, são:

- Imposto de Importação (II);
- Imposto de Exportação (IE);
- Imposto relativo às operações de crédito, câmbio e seguro, ou títulos ou valores mobiliários (IOF);
- Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IRRF, IRPF ou IRPJ);
- Imposto sobre produtos industrializados (IPI);
- Imposto sobre propriedade territorial e rural (ITR); e
- Imposto sobre grandes fortunas (IGF) - ora não instituído.

A União também poderá instituir impostos extraordinários ou residuais, aqueles tendo hipóteses concretas que permitem a sua instituição, como guerra externa ou calamidade pública, e este com situação em abstrato, desde que sejam não-cumulativos e nem compartilhem fato gerador ou base de cálculo idênticos aos impostos já existentes.

Os impostos da União que são analisados no presente trabalho são o II, IRPJ e o IPI, que são os impostos, da lista acima, que mais oneram as empresas.

Além deles, as contribuições sociais, de competência exclusiva da União, constante

²³ CF, Art. 24. *Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; § 1º No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais. § 2º A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados. § 3º Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.*

²⁴ CF, Art. 153. *Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.*

no artigo 149 da CRFB/88²⁵, também será analisada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, que incide junto com o Imposto de Renda para as empresas, na mesma base de cálculo.

Gouvêa (2018, p. 644), apresenta uma tabela sintetizando as principais contribuições sociais:

Tabela 1: Das principais contribuições sociais

Contribuição	Legislação	Base de Cálculo	Finalidade	Alíquotas
Contribuição do empregado	Art. 20 da Lei 8.212/91	Salário de Contribuição	Previdência Social	8% a 11% até o limite total da remuneração
Contribuição do autônomo e do facultativo	Art. 21 da Lei 8.212/91	Salário de Contribuição	Previdência Social	20% do salário de contribuição
Contribuição do empregador por empregados	Art. 22, I, da Lei 8.212/91	Total da remuneração paga	Previdência Social	20% do total da remuneração paga pela empresa
Seguro Acidente de Trabalho - SAT/RAT	Art. 22, II, da Lei 8.212/91	Total da remuneração paga	Previdência Social (aposentadoria especial)	de 0,5% a 6% do total da remuneração paga pela empresa
Contribuição do empregador por contratação de segurados individuais	Art. 22, III, da Lei 8.212/91	Total da remuneração paga	Previdência Social	20% do total da remuneração paga pela empresa
Empregador doméstico	Art. 24, da Lei 8.212/91	Salário registrado na CTPS	Previdência Social	8% + 0,8% de SAT
Agroindústria e produtor rural	Art. 22-A, da Lei 8.212/91	Receita Bruta	Previdência Social	2,5% + 0,5% de SAT
Empregador rural pessoa física	Art. 25, da Lei 8.212/91	Receita Bruta	Previdência Social	2% + 1% de SAT
Contribuição substitutiva	Lei 12.546/11	Receita Bruta	Previdência Social	1% a 4,5%
PIS	Lcp 7/70, Lei 9.718/95, Lei 10.662/02, Lei 10.865/04	Folha de pagamento Receita Bruta cumulativa ou não cumulativa Importação	Seguridade social (seguro desemprego)	1% sobre a folha 0,65% sobre receita cumulativa 1,65% sobre receita não cumulativa 2,1% sobre a importação
COFINS	Lcp 70/91 Lei 9.718/95	Receita Bruta cumulativa ou não	Seguridade social	3% sobre receita cumulativa

²⁵ CF, Art. 149. *Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

	Lei 10.833/03 Lei 10.865/04	cumulativa Importação		7,6% sobre receita não cumulativa 9,65% sobre a importação
CSLL	Lei 9.689/88	Lucro	Seguridade social	10% sobre o lucro
Salário-Educação	Lei 1.422/75	Total da remuneração paga	Educação básica	2,5% sobre o total da remuneração
Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária - INCRA	Lei 2.613/55 e Decreto-Lei 1.146/70	Total da remuneração paga	Educação e assistência social	Contribuição base: 2,5% Contribuição adicional: 0,2%
Sistema S	Diversas leis	Total da remuneração paga	Educação e assistência social	Senai 1%, Sesi 1,5%, Sesc 1,5%, Senar 2,5%, Senat 1%, Sest 1,5%
FGTS	Lcp 110/01	Depósitos no FGTS	FGTS	0,5% sobre o total da remuneração 10% sobre os depósitos

Fonte: *Impostos e Contribuições Federais - Vol. 47.*²⁶

As contribuições sociais gerais (que não custeiam diretamente a previdência) só poderão ser cobradas, após suas instituições ou após o aumento de suas alíquotas, no exercício financeiro (ano) seguinte. Já as contribuições que custeiam o sistema previdenciário obedecem ao prazo de apenas 90 dias para instituição ou majoração da exação, o que requer constante atenção da empresa e do profissional responsável para realizar o recolhimento correto. O recolhimento incorreto, a menor, poderá ensejar em multa de mora e correção monetária, além do montante principal não recolhido.

2.3.1.1. A tredestinação das Contribuições Sociais

Um dos pontos mais relevantes na análise constituída sobre a estruturação do Sistema Tributário Nacional atinente às recorrentes tentativas da União em legislar em causa própria, em detrimento dos entes federativos menores, concerne à instituição das Contribuições Sociais. Elas são instituídas para custeio privativo de programas do estado de bem-estar social, tendo a primeira delas surgido em 1923, com o advento da lei Eloy Chaves. O que se observa é uma crescente cobrança de novas contribuições sociais para arrecadação sobre as mais diversas atividades econômicas desde 1988.

²⁶ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Impostos e Contribuições Federais*. Salvador: Juspodivm, 2018. p.644 - 646.

Em que pese o produto da arrecadação das contribuições sociais ser exclusivamente destinado à finalidades específicas, na prática isso ocorre de uma maneira diferente graças aos fenômenos da tredestinação e da desvinculação das receitas advindas das contribuições (FERRARO, 2022, p. 202)²⁷.

Ferraro (2022, p. 203) também explica que desde 1994 o constituinte vem editando emendas constitucionais com o intuito de desvincular parte do montante arrecadado por meio das contribuições sociais sob o falacioso argumento de necessidade de saneamento financeiro e alcance da estabilidade econômica²⁸.

Atualmente, a desvinculação do montante arrecadado se dá através da Desvinculação das Receitas da União (DRU), que após sucessivos aumentos, em 2023 encontra-se sobre o montante de 30%²⁹ da receita arrecadada das contribuições totalmente desvinculada das suas finalidades em lei³⁰. A regularidade da DRU nunca foi analisada pelo STF.

Com a instituição de tantas contribuições sociais ao longo das três últimas décadas sobre a atividade do empregador e da empresa, o que se nota é um aumento maior da arrecadação do montante das contribuições em relação aos impostos, estes objeto de repasse de parte das receitas aos Estados e Municípios.

As informações disponibilizadas tanto pela Receita Federal como pelo Conselho Nacional de Política Fazendária confirmam a problemática apresentada:

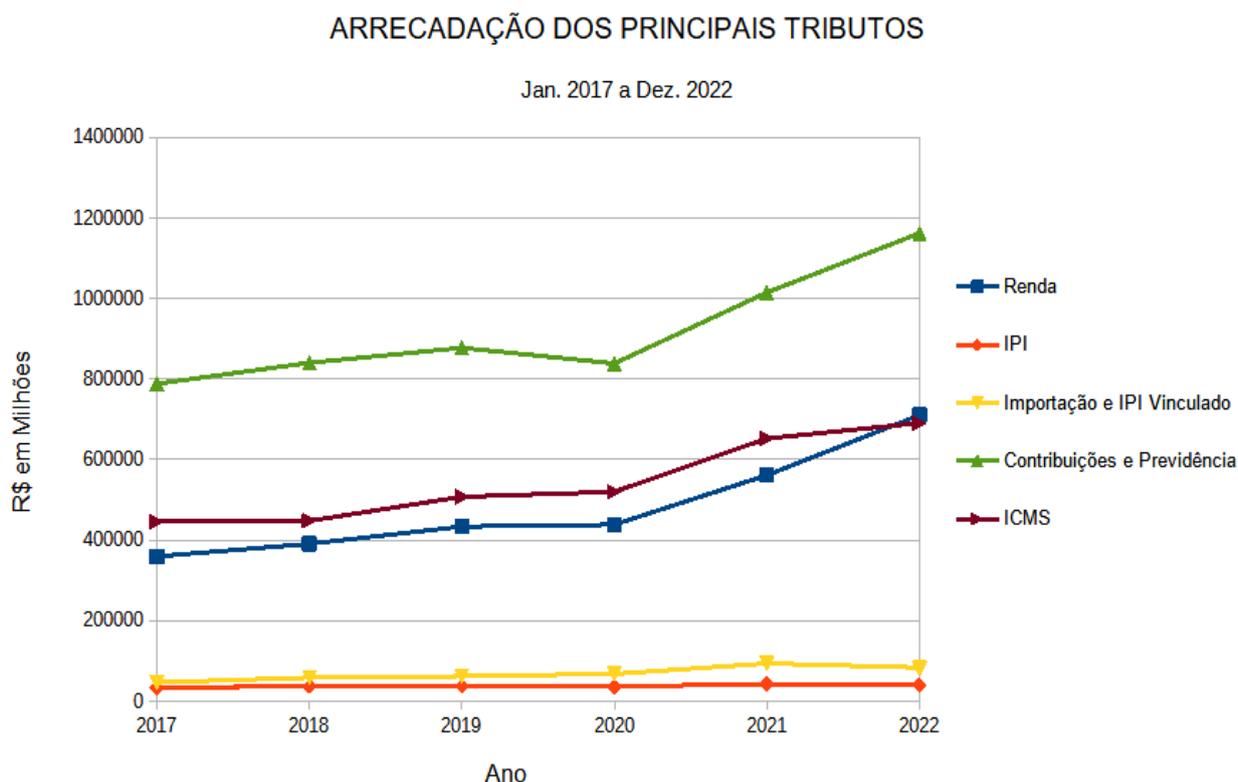
²⁷ FERRARO, Carolina Cantarelle. **A tredestinação das contribuições sociais** In: CAMPOS, C.. (org.) et al. **Estudos sobre Federalismo Fiscal**. São Paulo: Juspodivm, 2022. p.189 - 214.

²⁸ *Ibidem*.

²⁹ Emenda Constitucional nº 93: *Altera o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias para prorrogar a desvinculação de receitas da União e estabelecer a desvinculação de receitas dos Estados, Distrito Federal e Municípios*.

³⁰ EC 93, art. 1º. O art. 76 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias passa a vigorar com a seguinte redação: *São desvinculados de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2023, 30% (trinta por cento) da arrecadação da União relativa às contribuições sociais, sem prejuízo do pagamento das despesas do Regime Geral da Previdência Social, às contribuições de intervenção no domínio econômico e às taxas, já instituídas ou que vierem a ser criadas até a referida data.*

Figura 1: Arrecadação dos principais tributos



Fonte: Receita Federal do Brasil³¹ e CONFAZ³².

A arrecadação de contribuições sociais é o instituto de maior exploração do governo federal, que dessa forma tornou-se com o advento da DRU, o que corrobora com a tese de que por mais que as regras constitucionais estejam dispostas de forma contrária, os governos federais vêm praticando sucessivas centralizações que acabam por manter cada vez mais os Estados e Municípios no que se pode entender como uma “coleira orçamentária”, e isso impulsiona a excessiva exploração dos impostos estaduais e municipais para com as empresas e o contribuinte em geral, incorrendo, muitas vezes, em práticas ilegais no bojo da legislação fiscal.

Há de se falar também, noutro prumo, que a União se dispõe de livre iniciativa para instituir isenções e benefícios fiscais aos impostos federais como o IPI, IR, IOF e ITR, ou seja, além de explorar mais as contribuições nos últimos anos, cuja receita não será repartida, pode também diminuir livremente o montante a ser destinado aos fundos de

³¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Análise da arrecadação das receitas federais. Dezembro/2022*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/arrecadacao-federal/2022/analise-mensal-dez-2022.pdf>> Acesso: 09 set. 2023.

³² CONFAZ. *Boletim de arrecadação dos tributos estaduais*. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>> Acesso: 09 set. 2023.

participações tanto dos Estados quanto dos Municípios³³.

2.3.2. Competências dos Estados

As competências tributárias dos Estados estão limitadas à cobrança e fiscalização dos seguintes impostos³⁴:

- Imposto sobre a transmissão “causa mortis” e doação - ITCMD;
- Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS;
- e
- Imposto sobre a propriedade de veículos automotores - IPVA.

O ICMS será objeto de análise no presente trabalho, pois é o imposto mais explorado pelo fisco para arrecadar receitas das empresas, que possivelmente pagam montantes maiores que o próprio Imposto de Renda.

Com a ocorrência de diversas deliberações da União que prejudicam a autonomia financeira dos Estados, como por exemplo a crescente disputa arrecadatória por meio das contribuições sociais, até mesmo Estados que geram alta renda como o Estado de São Paulo e o Rio de Janeiro tiveram déficits em suas contas públicas, ao passo que a União adotava medidas de endividamento dos Estados para controlar essas contas. Isso contribuiu para um engessamento das finanças deles ao longo do tempo (OLIVEIRA, 2007, p.56)³⁵.

Com a construção desse cenário, os Estados passaram a explorar ainda mais o ICMS, gerando distorções não apenas no que diz respeito ao Sistema Tributário, mas também em relação à equidade na distribuição da carga tributária pela população (COLARES, 2022, p.414)³⁶.

³³ Art 159, CF: *A União entregará: I - do produto da arrecadação dos impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 50% (cinquenta por cento) da seguinte forma: a) vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; c) três por cento, para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semi-árido do Nordeste a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer;*

³⁴ CF, art. 155. *Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - propriedade de veículos automotores.*

³⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal**. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007, p.56. Disponível em: <<http://www.bibliotecadigital.mg.gov.br>> Acesso: 02 set. 2023.

³⁶ COLARES, Laís Gramacho. *op. cit.* p.405 - 435.

2.3.3. Competências dos Municípios

As competências tributárias da municipalidade estão limitadas aos seguintes impostos³⁷ sobre:

- Propriedade predial e territorial urbana - IPTU;
- Transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis - ITBI;
- e
- Serviços de qualquer natureza - ISSQN.

O ISSQN é cobrado das empresas do setor de serviços, desde que o fato gerador da cobrança não seja objeto do ICMS, ou seja, desde que o fato gerador não seja um produto ou uma mercadoria.

As hipóteses de cobrança do ISS são as mais restritivas de acordo com a legislação, pois apenas poderá ser fato gerador do ISS aquilo que estiver disposto na lista de serviços definida na lei complementar 116/2003³⁸.

³⁷ CF, art. 156. *Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - propriedade predial e territorial urbana; II - transmissão “inter vivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.*

³⁸ BRASIL. **Lei complementar Nº 116, de 31 de Julho de 2003.** *Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.* Brasília, DF: Presidência da República, [2003]. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> Acesso: 05 set. 2023.

3. ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E OBRIGAÇÕES

A administração tributária é a detentora da outorga da competência tributária, que instituirá a regulamentação, cobrança, recolhimento, monitoramento, fiscalização, sanção dos tributos e observância às leis, com poderes de polícia administrativa.

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

Separa-se, portanto, as competências de acordo com o grau de jurisdição de cada órgão responsável, respeitando-se os balizamentos constitucionais, ou seja:

- A administração tributária competente para fiscalizar, cobrar e normatizar os tributos federais é a Receita Federal do Brasil - RFB e a Câmara de Comércio Exterior - CAMEX, sendo esta a instituidora e coordenadora de políticas tarifárias no Brasil³⁹;
- Os tributos de competência estadual são objeto das Secretarias Estaduais da Fazenda - SEFAZ ou Secretarias Estaduais de Finanças - SEFIN, com observância aos balizamentos definidos nos convênios do CONFAZ e os eventuais conflitos de competência resolvidos através de Resoluções do Senado Federal⁴⁰; e
- A legislação tributária específica municipal e seus tributos serão objeto das Secretarias Municipais de Finanças - SMF ou órgão congênere.

Com isso, ter-se-á segundo a doutrina⁴¹ os sujeitos ativos da matéria tributária que é estudada no presente trabalho, que delimitam as obrigações do contribuinte de acordo com os poderes assim lhes conferidos.

3.1. Definição legal de sujeição ativa e regimes tributários

O artigo 119 do Código Tributário Nacional define que “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento” (BRASIL, 1966, art. 119). Há de se falar, ademais, que a competência para cobrar tributos não recairá necessariamente ao ente que possui legitimidade para instituí-lo, ou seja, ela

³⁹ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio - MDIC. **Sobre a CAMEX**. [Brasília]: MDIC, [2022]. Disponível em: <<https://www.gov.br>> Acesso: 22 set. 2023.

⁴⁰ CF, art. 15,5 § 2º: O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...) V - é facultado ao Senado Federal: a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros; b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

poderá ser delegada para o fisco de outra jurisdição. Cita-se, como exemplo, a Lei Complementar 123/2006, instituidora do Simples Nacional⁴², que permite expressamente a cobrança, mediante fiscalização, de todos os tributos abrangidos pelo respectivo regime tributário, no ato de constituição do crédito realizado por qualquer agente, seja ele da União, do Estado, DF ou da municipalidade⁴³. As empresas precisam cumprir suas obrigações fiscais que serão relativas ao seu porte e atividade enquanto enquadradas em um dos regimes tributários abaixo elencados, que afetarão principalmente o recolhimento do IRPJ.

3.1.1. Simples Nacional

A Emenda Constitucional Nº 42, de 2003⁴⁴, trouxe a obrigação ao Legislativo para instituir uma lei que proporcionasse à Micro (ME) e Pequena Empresa (EPP) um regime diferenciado e simplificado, com vistas a facilitar o recolhimento dos tributos delas.

Apenas três anos depois, com o advento do Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - SIMPLES Nacional é que facilitou-se o adimplemento dessas empresas através de um pacote único de valores a serem recolhidos à Fazenda Pública. A alíquota do pacote é única, com o rateio dos valores de cada um dos tributos ao respectivo sujeito ativo da exação, e aquela mudará a depender da faixa de faturamento que a empresa se encontra. Permite-se o enquadramento pelo SIMPLES através do faturamento da firma (que definem ME ou EPP) e desde que a empresa não realize negócio jurídico expressamente vedado pela lei no rol de atividades proibidas ao regime sob os seguintes limites de receita:

⁴² BRASIL. **Lei Complementar nº 123, de 14 de Dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, DF: Presidência da República, [2006]. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> Acesso: 22 set. 2023.

⁴³ Lcp 123, Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional (...) é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

§ 1º As Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados poderão celebrar convênio com os Municípios de sua jurisdição para atribuir a estes a fiscalização a que se refere o caput deste artigo.

§ 1º-B. A fiscalização de que trata o caput, após iniciada, poderá abranger todos os demais estabelecimentos da microempresa ou da empresa de pequeno porte, independentemente da atividade por eles exercida ou de sua localização, na forma e condições estabelecidas pelo CGSN.

§ 1º-C. **As autoridades fiscais de que trata o caput têm competência para efetuar o lançamento de todos os tributos** previstos nos incisos I a VIII do art. 13, apurados na forma do Simples Nacional, relativamente a todos os estabelecimentos da empresa, independentemente do ente federado instituidor.(grifo nosso)

⁴⁴ BRASIL. **Emenda Constitucional Nº 42, de 19 de Dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, [2003]. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> Acesso: 22 set. 2023.

Tabela 2: Das receitas permitidas no Simples Nacional

TAMANHO	RECEITA BRUTA MÍNIMA (R\$)	RECEITA BRUTA MÁXIMA (R\$)	RECEITA BRUTA MÁXIMA - MERCADO EXTERNO (R\$)
ME	-	360.000,00	360.000,00
EPP	360.000,01	4.800.000,00	4.800.000,00

Fonte: Lei Complementar 123 de 2006.

Para fins de enquadramento, o Simples Nacional permite o cálculo em separado da receita bruta auferida no ano entre a receita bruta no mercado interno e a receita bruta obtida em mercado externo. Salienta-se que não se trata de uma soma das receitas, mas sim de um cálculo separado, importando em desenquadramento quando da inobservância de qualquer um dos limites estabelecidos. É imperioso ao gestor notar que o enquadramento não leva em consideração a lucratividade da firma, apenas seu faturamento, bruto este de quaisquer tributos, gastos, despesas ou custos.

Em regra, a empresa que cumpre os requisitos de faturamento poderá aderir ao regime simplificado desde o ano-calendário de início de suas atividades, todavia, caso ela ultrapasse os limites estabelecidos, dentro do ano-calendário, poderá ser desenquadrada considerando 20 (vinte) pontos percentuais de excesso de receita, da seguinte forma:

Tabela 3: Dos excessos de receita bruta do Simples Nacional

TAMANHO	RECEITA MÁXIMA	MENOS DE 20% DE EXCESSO	MAIS DE 20% DE EXCESSO	RESULTADO
ME	360.000,00	Alteração no ano seguinte	Alteração no mês seguinte	Vira EPP
EPP	4.800.000,00	Desenquadramento no ano seguinte	Desenquadramento no mês seguinte	Exclusão do SIMPLES
Recolhimento simples do ICMS e do ISS	3.600.000,00	Efeitos não retroativos de recolhimento	Recolhimento retroage até a data de início	Recolhimento fora do SIMPLES

Fonte: Lei complementar 123 de 2006.

As regras de excesso de receita mostram-se mais restritas às empresas que se encontram no ano de início de suas atividades, tendo estas que obedecer também ao limite calculado proporcionalmente ao número de meses restantes, inclusive suas frações, contados à partir da data efetiva de início das atividades, por exemplo, uma microempresa que inicie suas atividades no dia 01 de Julho de x1 terá de obedecer proporcionalmente ao

limite em relação à metade do ano, ou seja, R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil). Se o limite proporcional for ultrapassado nessas condições, estará a firma excluída do tratamento jurídico diferenciado com efeitos retroativos à data de início de suas atividades. Porém, caso a empresa seja removida do Simples Nacional, ela deverá permanecer por pelo menos um ano fora do regime. Se a receita dessa empresa voltar dentro dos limites estabelecidos até o ano subsequente, poderá retornar ao tratamento simplificado.

O recolhimento simplificado do ICMS e do ISSQN comporta menos tolerância do que os tributos federais, tendo como limite máximo a receita bruta de até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) ao ano, não obstante os efeitos retroativos do recolhimento caso haja o excesso superior a 20% do limite até a data do início das atividades, tendo a empresa de recolhê-los separadamente com suas respectivas obrigações acessórias. O recolhimento simplificado desses impostos, portanto, dar-se-á até o limite da 5ª faixa do total de 6 faixas de receita do regime, demonstradas na tabela abaixo:

Tabela 4: Das faixas de enquadramento do Simples Nacional

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota Comércio	Alíquota Indústria	Valor a deduzir da base de cálculo (em R\$)
1ª FAIXA	Até 180.000,00	4,00%	4,50%	-
2ª FAIXA	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	7,80%	Indústria e Comércio: 5.940,00
3ª FAIXA	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	10,00%	Indústria e Comércio: 13.860,00
4ª FAIXA	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	11,20%	Indústria e Comércio: 22.500,00
5ª FAIXA	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	14,70%	Indústria: 85.500,00 Comércio: 87.300,00
6ª FAIXA	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00% sem ICMS e ISSQN	30,00% sem ICMS e ISSQN	Indústria: 720.000,00 Comércio: 378.000,00

Fonte: Lei complementar 123 de 2006, Anexos I e II.

Como informado alhures, não poderão aderir ao recolhimento simplificado do Simples Nacional as empresas que desenvolvam os seguintes fatos elencados no rol taxativo constante da lei, sendo os mais comuns os seguintes⁴⁵:

- Empresas creditícias em geral, seguradoras, as que realizam serviços de *factoring*, gerenciamento de ativos, empréstimos, desconto de títulos, e semelhantes;

⁴⁵ As demais disposições do rol taxativo se encontram no artigo 17 da lcp 123 de 2006.

- Que tenha sócio domiciliado no exterior;
- Que exerça atividade de produção ou venda de armas de fogo, cigarros, charutos, explosivos e detonantes;
- Produção ou venda de bebidas alcoólicas, refrigerante e águas saborizadas gaseificadas (exceto produtores artesanais, que podem aderir);
- Que realizem cessão ou locação de mão-de-obra e empresas que se dediquem ao loteamento e à incorporação de imóveis.

Empresas que não estejam com a regularidade fiscal adequada ou que possuam débitos trabalhistas ou previdenciários ou com qualquer das Fazendas Públicas também não estarão permitidas até que se regularizem.

Os tributos a serem recolhidos de forma simplificada são:

- IRPJ e CSLL
- ICMS
- IPI
- ISSQN
- CPP
- PIS/PASEP
- COFINS

Cabe ressaltar que a empresa não está dispensada de eventuais recolhimentos de outros tributos cujo fato gerador se dê mediante outras atividades, com ou sem habitualidade, sendo indispensáveis quaisquer de suas obrigações acessórias. Outrossim, as demais contribuições sociais que não as exclusivas de funcionários empregados pela CLT estarão dispensadas de pagamento pela firma⁴⁶.

3.1.1.1. Vantagens e desvantagens comuns do regime

A empresa optante pelo Simples Nacional também poderá gozar de tratamento diferenciado em certames licitatórios com a Administração Pública, primeiramente em relação a comprovação de regularidade fiscal, conforme consta na lei do Simples Nacional e também explicado por TORRES⁴⁷:

“Segundo a leitura conjunta dos artigos 42 e 43, as sociedades empresariais

⁴⁶ Lcp 123, art. 13, §3º. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo.

⁴⁷ TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Leis de licitações públicas comentadas**. 14ª ed., rev., at. e ampl. - São Paulo: Juspodivm, 2023.

beneficiadas pelo estatuto, diferentemente das demais, poderão participar dos certames públicos mesmo com pendências fiscais (e trabalhistas, a partir de janeiro de 2018). Para tanto, deverão apresentar normalmente os documentos pertinentes, mesmo que existentes restrições.”(2023, p. 981)

Ademais, a menos que não seja vantajoso para o poder público, a empresa, a depender do certame, poderá se beneficiar⁴⁸ de cotas de até 25% em licitações de bens e serviços divisíveis, cotas de subcontratação onde a empresa vencedora fica obrigada a subcontratar uma ME ou EPP para fornecimentos de bens ou prestação de serviços ou até mesmo de licitações exclusivas à participação de optantes do SIMPLES. Os benefícios deverão constar do respectivo edital.

Tabela 5: Das vantagens e desvantagens comuns do Simples Nacional

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Recolhimento simplificado dos tributos	Ausência de direito à crédito dos tributos cumulativos
Menos obrigações acessórias	Limites de receita e tributação independem da lucratividade
Vantagens em licitações	
Dispensa de contribuições sociais como a do INCRA, Sistema S, etc.	Não dispensa ICMS/ST caso seja de interesse do fisco
Incentivo ao comércio exterior (receitas separadas)	Alíquotas desvantajosas a depender da atividade

Fonte: Adaptação da legislação específica.

3.1.1.2. Microempreendedor Individual - MEI

O MEI se enquadra também pela lei do Simples Nacional e sob resoluções do CGSN⁴⁹ (Comitê Gestor do Simples Nacional), com recolhimento a valores fixos mensais e com limite de receita bruta anual de R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais). Nos termos do art. 18-A, §3º, inciso V, os valores fixos são:

- 5% do salário mínimo a título de contribuição social;

⁴⁸ Lcp 123, art. 48. Para o cumprimento do disposto no art. 47 desta Lei Complementar, a administração pública:

I - deverá realizar processo licitatório destinado exclusivamente à participação de microempresas e empresas de pequeno porte nos itens de contratação cujo valor seja de até R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais);

II - poderá, em relação aos processos licitatórios destinados à aquisição de obras e serviços, exigir dos licitantes a subcontratação de microempresa ou empresa de pequeno porte;

III - deverá estabelecer, em certames para aquisição de bens de natureza divisível, cota de até 25% (vinte e cinco por cento) do objeto para a contratação de microempresas e empresas de pequeno porte.

⁴⁹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **RESOLUÇÃO CGSN Nº 140, DE 22 DE MAIO DE 2018**. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=92278>> Acesso: 24, set. 2023.

- R\$ 1,00 (um real) de ICMS, caso seja contribuinte; e
- R\$ 5,00 (cinco reais) de ISSQN, caso seja contribuinte.

Portanto, totalizando R\$ 56,00 caso a MEI seja comércio ou indústria, R\$ 60,00 ao MEI do setor de serviços e R\$ 61,00 ao MEI que se enquadre em mais de uma modalidade concomitantemente⁵⁰.

3.1.2. Lucro Presumido

O Lucro Presumido é um regime tributário opcional, podendo a firma que não consiga permanecer no Simples Nacional optar por aderir, tal qual a que não seja obrigada a aderir à sistemática do Lucro Real.

Conforme constante do Regulamento do Imposto de Renda⁵¹, o lucro presumido possui caráter simplificado tanto para o fisco quanto para o contribuinte, tendo por base de cálculo a apuração dos tributos sobre a receita bruta da empresa, de forma semelhante à do Simples Nacional, desconsiderando a possibilidade da empresa ser lucrativa ou não além de desconsiderar a carga tributária de outros impostos além do Imposto de Renda em sua apuração, excluindo-se os impostos pagos à título de substituição tributária, tópico este abordado em capítulo próprio, juntamente com as características principais do ICMS⁵².

É imperioso apontar que a condição da sistemática do Lucro Presumido demonstra possível irregularidade em sua cobrança ao considerar a decisão do STF em 2017 que removeu da base de cálculo do ICMS os valores do PIS e da COFINS, justamente pelo fato daquele não integrar a receita bruta, ao passo que a Receita Federal do Brasil, seguindo a norma do Imposto de Renda, ora, considera o montante do referido imposto juntamente com o PIS e a COFINS na apuração do lucro presumido das empresas.

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL.

⁵⁰ Os valores totais poderão mudar conforme alterações no salário mínimo vigente. As atividades permitidas para o Microempreendedor Individual encontram-se constantes do Anexo XI da RESOLUÇÃO CGSN Nº 140, DE 22 DE MAIO DE 2018.

⁵¹ BRASIL. **DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018.** *Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.* Brasília, DF: Presidência da República, [2010]. Disponível em: <<https://www.planalto.gov.br>> Acesso: 26 set. 2023.

⁵² RIR, Art. 208. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

§ 2º **Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.** (grifo nosso)

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 2º

EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”

(RE 574706, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

A decisão da Suprema Corte, cujo julgamento se mostra favorável ao contribuinte, acaba por ser suprimida na sistemática do cálculo do lucro presumido que engloba os montantes do PIS e da COFINS pagos junto com o valor do ICMS. Mostra-se necessário ainda uma decisão judicial que retire expressamente o valor desse imposto da receita bruta para fins de cálculo do imposto de renda sobre o lucro presumido para que o contribuinte desta sistemática goze desse direito. O IPI não se inclui nesse cálculo.

Na apuração do lucro presumido considerar-se-á a receita bruta acrescida de outros ganhos de qualquer natureza e de valores de tributos diferidos⁵³, representada da seguinte forma:

Figura 2: Fórmula da apuração do Lucro Presumido

$$\text{LUCRO PRESUMIDO} = (\text{Receita} * \text{Alíquota}) + \text{Outros Ganhos} + \text{Tributos Diferidos}$$

Fonte: Regulamento do Imposto de Renda.

As alíquotas de coeficiente de presunção de lucro, aplicadas sobre a receita, serão diferenciadas em razão da atividade preponderante da empresa. As atividades que não forem preponderantes deverão entrar, separadamente, com suas receitas próprias no cálculo e com suas respectivas alíquotas de presunção de lucro. As alíquotas são as que

⁵³ Caso a empresa tenha saído do Lucro Real e aderido ao Lucro Presumido, terá que apurar em sua receita bruta os tributos diferidos, estes sendo os tributos que não foram efetivamente pagos no exercício financeiro de seu fato gerador e que, portanto, tiveram seu recolhimento postergado.

se seguem:

Tabela 6: Dos coeficientes de presunção de lucro

ATIVIDADE DA EMPRESA	COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DE LUCRO
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,6%
PJ comercial e industrial que não se enquadre em outro coeficiente (atividades em geral); Empresa de contratação por empreitada de construção civil; Pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias; Serviços médicos/hospitalares; Serviço de transporte de carga;	8%
Prestação de serviços de transporte, exceto o de carga.	16%
Para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$120.000,00 nos termos do §7º do art. 33 IN RFB nº 1.700, de 2017 ⁵⁴ .	16%
Serviços de profissões legalmente regulamentadas (médicos, advogados, etc.); Intermediação de negócios; Administração, locação ou cessão de bens; PJ que realiza empreitada unicamente de mão de obra; Concessionárias de serviços públicos; Empresas de factoring.	32%

⁵⁴ IN RFB Nº 1700, Art. 33. A base de cálculo do IRPJ, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de 8% (oito por cento) sobre a receita bruta definida pelo art. 26, auferida na atividade, deduzida das devoluções, das vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos.

§ 1º Nas seguintes atividades o percentual de determinação da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput será de:

IV - 32% (trinta e dois por cento) sobre a receita bruta auferida com as atividades de: (...)

b) **intermediação de negócios;**

c) **administração, locação ou cessão de bens** imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;

d) construção por **administração ou por empreitada unicamente de mão de obra** ou com emprego parcial de materiais; (...)

f) **prestação cumulativa e contínua** de serviços de **assessoria creditícia**, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

g) **coleta e transporte de resíduos até aterros sanitários** ou local de descarte; (...)

j) **prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste parágrafo.**

§7º As pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionadas nas alíneas "b", "c", "d", "f", "g" e "j" do inciso IV do § 1º, **cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00** (cento e vinte mil reais), poderão utilizar, na determinação da parcela da base de cálculo do IRPJ de que trata o caput do § 1º, o **percentual de 16%** (dezesseis por cento). (grifo nosso)

Fonte: Orientação Tributária RFB Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2021 e IN RFB Nº 1700.⁵⁵

⁵⁵ BRASIL. Receita Federal. **Orientação tributária: Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2021**. Disponível em: <<https://www.gov.br>> Acesso: 27 set. 2023.

Nessa sistemática, o ICMS, ISS e IPI além do PIS e da COFINS deverão ser apurados e recolhidos mensalmente pela empresa, conquanto o recolhimento trimestral do Imposto de Renda por meio do coeficiente supracitado (a alíquota do IRPJ é aplicada sobre o montante multiplicado pelo coeficiente de lucro). Apesar da aparência excessivamente burocrática, salienta-se o fato de que os recolhimentos dessas obrigações serão mais fáceis de adimplir do que as do Lucro Real, pois há menos documentos a serem emitidos pela empresa no Lucro Presumido e há também, a depender da atividade da empresa, a possibilidade de pagar menos tributos do que na sistemática do Simples Nacional. Cabe ao gestor designar contabilistas habilitados para realizar o planejamento tributário a fim de determinar qual a opção mais vantajosa.

3.1.2.1. Vantagens e desvantagens comuns do regime

Pontua-se que o fisco prefere enquadrar o contribuinte no Lucro Presumido ao Simples Nacional, pois as operações financeiras são mais fáceis de fiscalizar no que tange à apuração dos valores devidos de tributos. A depender do tamanho da empresa, o Lucro Presumido tornar-se-á mais vantajoso diante da possibilidade de apurar créditos de ICMS, sob qualquer modalidade, e IPI, caso a empresa seja industrial ou equiparada.

Tabela 7: Das vantagens e desvantagens comuns do Lucro Presumido

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Direito a crédito dos tributos não cumulativos	Limites de receita e tributação do imposto de renda independem da lucratividade
Menos obrigações acessórias do que no Lucro Real	Margem de lucro pode acabar sendo menor do que o coeficiente de presunção
Redução da carga tributária total	Não há direito a crédito de PIS/COFINS
Dispensa de apresentações contábeis ao fisco - Apresenta Livro Razão e Livro Diário	Não dispensa ICMS/ST caso seja de interesse do fisco
Possibilidade de trabalhar com regime de caixa	Mais obrigações previdenciárias do que no Simples Nacional

Fonte: Legislação específica - adaptada.

A desvantagem mais evidente é que aqui não haverá a possibilidade da empresa se eximir de recolhimento de contribuições sobre o montante da folha de pagamento ao INSS, incorrendo em maiores encargos previdenciários, além da possibilidade de mais contribuições sociais a serem pagas, pois esse benefício se limita apenas aos optantes do Simples.

Caso não seja enquadrada compulsoriamente, é viável para a gestão da firma o estudo dos impactos econômicos que poderão ser causados pelo sistema creditício dos impostos, pois a depender da atividade e do volume de transações com mercadorias, os créditos do ICMS e do IPI poderão causar impactos positivos no resultado mesmo diante dos encargos de contratar profissionais para realizarem o serviço.

3.1.2.2. Lucro Arbitrado

A sistemática do Lucro Arbitrado não surge por opção da empresa, mas pela sua inobservância do regular recolhimento e cumprimento das obrigações fiscais. Tanto a empresa optante pelo Lucro Presumido quanto a optante pelo Lucro Real correrão o risco de serem enquadradas no arbitramento do lucro diante das situações elencadas especificamente no art. 603 do Decreto 9.580⁵⁶ (Regulamento do Imposto de Renda), a seguir transcritas:

- Empresa do Lucro Real que não mantiver adequadamente ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas;
- Aquele que se recusar a apresentar à autoridade tributária os livros ou registros;
- Em hipóteses que se revelem como indícios de fraudes ou que contenham erros que tornem os registros pertinentes imprestáveis para determinar o lucro ou a movimentação bancária/financeira;
- A empresa que optar indevidamente pelo Lucro Presumido;

Essas cláusulas do referido diploma legal têm por base a disposição do CTN que dispõe o abaixo transcrito:

Art. 148. “Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.”

Nesse sentido, Novais (2019, p.147) ressalta que tal arbitramento não pode ser usado como punição, somente sendo admitido quando existir processo administrativo regular⁵⁷ contra a empresa. O processo administrativo é obrigatório para fornecer à empresa o condão do contraditório e da ampla defesa, ou seja, os tópicos acima capazes de submetê-la ao Lucro Arbitrado poderão ser afastados caso se comprove o contrário.

⁵⁶ BRASIL. **DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018.** *op. cit.* (art. 603).

⁵⁷ NOVAIS, Rafael. **Código Tributário Nacional. Leis (códigos) para concursos.** Salvador: Juspodivm, 2019.

A forma de cálculo do coeficiente de arbitramento do lucro é a mesma do Lucro Presumido, demonstrada alhures. A diferença consiste nas alíquotas: todas maiores do que as normalmente empregadas.

Tabela 8: Das alíquotas do Lucro Arbitrado

ATIVIDADE DA EMPRESA	COEFICIENTE DE PRESUNÇÃO DE LUCRO
Revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural.	1,92%
PJ comercial e industrial que não se enquadre em outro coeficiente (atividades em geral); Empresa de contratação por empreitada de construção civil; Pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias; Serviços médicos/hospitalares; Serviço de transporte de carga;	9,6%
Prestação de serviços de transporte, exceto o de carga.	19,2%
Para as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até R\$120.000,00 nos termos do §7º do art. 33 IN RFB nº 1.700, de 2017.	19,2%
Serviços de profissões legalmente regulamentadas (médicos, advogados, etc.); Intermediação de negócios; Administração, locação ou cessão de bens; PJ que realiza empreitada unicamente de mão de obra; Concessionárias de serviços públicos; Empresas de factoring.	38,4%
Instituições financeiras.	45%

Fonte: Receita Federal - Consulta tributária - Capítulo XIV - Lucro Arbitrado 2021.⁵⁸

⁵⁸ BRASIL. Receita Federal. **Orientação tributária: Capítulo XIV - Lucro Arbitrado 2021**. Disponível em: <<https://www.gov.br>>. Acesso: 30 set. 2023.

Diante da sistemática analisada, há também a possibilidade de o fisco não conseguir determinar a receita bruta mediante falta de informações suficientes e adequadas para determinar a receita bruta da empresa, hipótese em que se arbitrará também o montante a ser considerado para a aplicação da alíquota, conforme descrito pelo artigo 608 do RIR⁵⁹, quantificando-se um os seguintes montantes:

- 1,5% do lucro real do último período regularmente escriturado;
- 0,4% da soma dos ativos não circulantes da empresa;
- 0,07% do valor do capital social do último balanço patrimonial regularmente escriturado;
- 0,05% do Patrimônio Líquido do último balanço patrimonial regularmente escriturado;
- 0,4% do montante das compras de mercadorias do mês;
- 0,4% da soma das folhas de pagamento e das compras de insumos da empresa;
- 0,8% dos valores devidos aos empregados no mês vigente; ou
- 0,9% do valor mensal do aluguel devido pela firma.

As condições para desenquadramento do Lucro Arbitrado deverão ser cumpridas dentro do ano vigente para que a empresa possa optar pelo Lucro Presumido ou pelo Lucro Real no exercício financeiro seguinte. Ressalte-se que não é de interesse do fisco, tampouco da própria empresa, permanecer com esse enquadramento.

3.1.3. Lucro Real

A presente sistemática é a mais recomendada para médias e grandes empresas, cujo volume de operações e prestações torna imprescindível a apuração de demonstrações contábeis devidamente regularizadas para a auferição de créditos tributários. Também é a mais incentivada pelo fisco através de benefícios fiscais, dada a maior relação de proximidade com este devido à confiabilidade que é gerada através das demonstrações e do contato mais próximo com o fisco, conquanto seja mais trabalhoso de fiscalizar.

É imperioso notar primeiramente o sistema de recolhimento do Imposto de Renda, que é trimestral, porém com base no Lucro Real, que consiste no Lucro Líquido contábil com os devidos ajustes (tópico a ser abordado no item específico do IRPJ), ou seja, aqui fará diferença o fato de a empresa ser lucrativa ou não, diferentemente dos demais regimes

⁵⁹ BRASIL. DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018. op. cit. (art. 608).

de apuração. O recolhimento padrão é trimestral⁶⁰, no entanto, admitir-se-á o recolhimento anual⁶¹ ou mensal⁶², sendo este um recolhimento baseado em estimativa, a ser pago no dia 31 de dezembro do ano vigente. Cumpre salientar que a opção realizada pela empresa será irrevogável para todo o ano-calendário, alterável apenas no ano seguinte, durante o mês de janeiro.

Com as três opções diferentes de apuração do lucro, nota-se maior liberdade para a empresa fazer seu planejamento tributário, levando em consideração seu ciclo econômico, que pode ser longo ou curto, dessa forma, os tributos a serem pagos e creditados serão devidamente calculados de forma correta, favorecendo a restituição de parte deles. Apesar da facultatividade à adesão em regra, excetuam-se as empresas que são obrigadas a aderir à este regime elencadas no artigo 18 da lei 9.718, que são as empresas⁶³:

- cuja receita total no ano anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses;
- cujas atividades sejam de bancos ou instituições financeira em geral;
- que tiverem participação no mercado externo;
- que sejam beneficiadas de isenção ou diminuição de impostos;
- que tenha escolhido pagar o imposto de renda por estimativa; e
- que explorem atividades de securitização de crédito.

Em suma, a apuração do Lucro Real será mais benéfica para empresas de maior monta, ao passo que exigirá maior diligência e organização para que se tire o maior proveito da sistemática perante o fisco. Maiores detalhamentos são apresentados no item do IRPJ.

⁶⁰ RIR, Art. 217. *O imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.*

⁶¹ RIR, Seção II, Da apuração anual do imposto sobre a renda. Art. 218. *A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto sobre a renda na forma estabelecida nesta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano.*

⁶² Art. 219. *A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto sobre a renda e do adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada. Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto sobre a renda correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 229.*

⁶³ BRASIL. **LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998.** *Altera a Legislação Tributária Federal.* Disponível em: <www.planalto.gov.br> Acesso: 01 out. 2023.

3.1.3.1. Vantagens e desvantagens comuns do regime

Evidencia-se o fato do contribuinte optante pelo Lucro Real ter direito ao crédito de todos os tributos não cumulativos, quais sejam, o ICMS, IPI, PIS/COFINS e restituição do IRPJ apurado a maior na sistemática de estimativa mensal, tornando em contrapartida, imprescindível a elaboração de todas as demonstrações contábeis exigidas, além de não poder apurar, para fins fiscais, suas receitas em regime de caixa.

Tabela 9: Das vantagens e desvantagens comuns do Lucro Real

VANTAGENS	DESVANTAGENS
Direito a crédito de todos os tributos não cumulativos	Alta complexidade; demanda por mais colaboradores bem qualificados
Possibilidade de reduzir a carga tributária total	Requer a elaboração de BP, DRE, DLPA, DMPL, DFC (facultativa para cia de capital fechado), DRA e DVA (se cia aberta) ⁶⁴ .
Melhores linhas de crédito e financiamento	Regime de competência obrigatório
Maior confiabilidade perante o fisco	Vedação ao regime de caixa

Fonte: Legislação específica e Orientação Tributária RFB - Capítulo VI - IRPJ - Lucro Real 2021.⁶⁵

3.2. Definição legal de sujeição passiva e contribuintes

O artigo 121 do CTN define que o “sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (BRASIL, 1966, art. 121).

Na mesma linha da sujeição ativa, o artigo 194, § único do CTN define que a legislação referida neste artigo “aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.”

Através desse entendimento, ter-se-á a sujeição passiva que abrange todos aqueles

⁶⁴ Lei 6.404, Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício;

IV – demonstração dos fluxos de caixa; e

V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado.

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

⁶⁵ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Orientação tributária: Capítulo VI - IRPJ - Lucro Real 2021**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2021-arquivos/capitulo-vi-irpj-lucro-real-2021.pdf>> Acesso: 01 out. 2023.

obrigados a acatar as disposições do fisco ao exercer atividades inseridas dentro da capacidade legal deste. No entanto, é necessário destacar a diferença entre os sujeitos passivos para que se entenda os diferentes graus de responsabilidade, que se dá entre contribuintes de fato, contribuintes de direito e responsáveis.

Os primeiros consistem, *grosso modo*, no conceito de consumidor, que não possuirão qualquer direito a créditos fiscais e que não detêm legitimidade para repassar diretamente o encargo econômico do tributo pago, portanto, é aquele que meramente suporta o encargo dele, aquele que de fato paga pelo valor cobrado dos impostos indiretos⁶⁶, por exemplo.

Contribuinte de direito é todo aquele que participa diretamente na ocorrência do fato gerador do tributo indireto, devidamente cadastrado no órgão público responsável (sujeito ativo) e que por sua vez torna-se obrigado a adimplir com todas as obrigações acessórias e seus procedimentos burocráticos. O direito ao crédito depende, como citado anteriormente, do regime tributário que o contribuinte de direito aderiu.

A figura do responsável será, por sua vez, nos termos do artigo 128 do CTN, “a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”(BRASIL, 1966, art. 128). Portanto, quando o fisco não encontra meios de cobrar o tributo devido pelo contribuinte, haverá aquele que, ligado ao fato gerador, assumirá a responsabilidade pendente.

Por exemplo, ao fato gerador do ICMS sobre uma mercadoria, que surge com a saída desta do estabelecimento juntamente com a transferência da propriedade do bem ao consumidor final, o emitente será o contribuinte de direito e o transportador da mercadoria será o responsável: se o transportador for pego em uma blitz na rodovia e o manifesto eletrônico da carga⁶⁷ estiver irregular ou caso a carga seja ilícita e o fisco não consiga definir quem foi o contribuinte, o transportador será o responsável pelas consequências, assegurado, posteriormente, o direito do transportador acionar judicialmente o contribuinte emitente.

Por fim, tabela 10 apresenta um resumo com exemplos retirados da legislação e da doutrina, sintetizando as colocações acima:

⁶⁶ Impostos indiretos são aqueles cobrados “indiretamente” ao consumidor, causando aumento da margem de valor agregado de mercadorias e serviços ao longo de uma cadeia produtiva composta pelos contribuintes de direito, estes com direito à restituições e compensações desses impostos quando previstas em lei. O consumidor não usufrui desse direito.

⁶⁷ O manifesto de carga, atualmente em desuso e substituído pelo seu equivalente eletrônico, é denominado juridicamente de Conhecimento de Transporte Eletrônico (CT-e), modelo 57, possuindo também seu documento auxiliar que acompanhará fisicamente a mercadoria: o Documento Auxiliar de Conhecimento de Transporte Eletrônico - DACTE. Guarda similaridade com a “NF-e” e a “DANFE”, emitida ao consumidor não contribuinte de ICMS em operações de compra e venda interestaduais.

Tabela 10: Resumo da sujeição passiva

SUJEITO PASSIVO	DESCRIÇÃO	EXEMPLO
Contribuinte de fato	Mero detentor dos encargos financeiros	Consumidor final
Contribuinte de direito	Pessoa física ou jurídica diretamente relacionada ao tributo, possui direitos em relação a este	Fabricante, atacadista, produtor
Responsável	Terceira pessoa que poderá ser acionada para adimplir com a obrigação	Transportador, adquirente PJ (cadastrada), fornecedor, espólio, sucessor

Fonte: Adaptada do livro Direito Tributário (2023) e do Código Tributário Nacional.

4. TRIBUTAÇÃO GERAL SOBRE A ATIVIDADE EMPRESARIAL

O presente capítulo demonstra aspectos dos principais tributos que recaem sobre a atividade empresarial, estes cuja análise se torna impreterível para manter o controle financeiro da entidade e, por conseguinte, manter a regularidade fiscal. Apesar da preponderância arrecadatória por parte do fisco federal perante as contribuições sociais, os impostos a seguir analisados são objeto de litigância administrativa e judicial tanto quanto essas, e são objeto de cobrança sobre a empresa independentemente do porte. A cobrança recairá sobre a pessoa jurídica ou equiparada mesmo que ela sequer esteja regularmente constituída, segundo o artigo 126, III do CTN⁶⁸.

4.1. IRPJ e CSLL

Os regimes tributários previamente dispostos são instituídos para adequar primordialmente o recolhimento do IRPJ perante a Receita Federal. A CSLL, por sua vez, recairá sobre a atividade empresarial da mesma forma, atingindo a mesma base de cálculo do IRPJ (lucro real, presumido ou arbitrado da companhia), fato este interpretado como devidamente constitucional pelo STF, apesar da discordância do contribuinte, onde a Suprema Corte afirma que não há qualquer vedação à cobrança de um imposto e de uma contribuição na mesma base de cálculo, não ensejando, portanto, em *bis-in-idem*⁶⁹.

Nos termos do artigo 158 e 162 do RIR, são contribuintes do imposto a pessoa jurídica e a sua equiparada, qual seja, a empresa individual. Cumpre adicionar que as sociedades em conta de participação⁷⁰ são também contribuintes do IRPJ/CSLL, embora não sejam legalmente consideradas pessoas jurídicas sob o Código Civil de 2002⁷¹. O sócio ostensivo da SCP fica integralmente responsável pelo recolhimento, mesmo que a empresa não esteja constituída de forma regular, tanto nos termos do artigo 126 do CTN (regra geral) quanto do artigo 992 do CC (regra específica da SCP).

⁶⁸ CTN, Art. 126. A capacidade tributária passiva independe: (...)

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

⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 582.585/SP**. Disponível em: www.stf.jus.br, acesso em: 04 de outubro de 2023.

⁷⁰ A empresa individual consiste em toda pessoa física que explora atividade econômica com finalidade lucrativa.

⁷¹ CC, Art. 991. Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.

Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

4.1.1. Recolhimento pelo Lucro Real

Conforme citado no capítulo anterior, no Lucro Real a empresa tem a opção de recolher na sistemática padrão, trimestral, ou anualmente, podendo apurar os valores da exação também mensalmente, através de estimativa. O período de apuração dependerá do planejamento feito pela entidade, considerando seu ciclo financeiro e os custos necessários para fazer o levantamento pertinente. Evidentemente diversas empresas optam pelo IRPJ anual devido ao custo e ao comprometimento do capital de giro necessário para manter as operações.

As estimativas mensais, caso seja a opção da empresa, deverão ser calculadas de maneira análoga ao lucro presumido, aplicando o coeficiente de presunção de lucro sobre a receita bruta, conforme os dados da tabela 6. É imperioso apontar a vantagem em relação à apuração pelo lucro presumido nessa estimativa, que consiste na opção que a firma terá de optar pelo montante do coeficiente de presunção sobre a receita bruta ou pelo instituto do lucro real parcial, dos dois o menor, nos termos do artigo 227 do RIR, através de balancetes levantados pelo seu contador.

Art. 227. "A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto sobre a renda devido em cada mês, desde que demonstre, por meio de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso."

Conforme o diploma legal, elabora-se o seguinte exemplo:

Tabela 11: Exemplo do lucro real parcial e da presunção de lucro sobre receita bruta

MÊS	PRESUNÇÃO DE LUCRO SOBRE RECEITA BRUTA (individual de cada mês)	LUCRO REAL PARCIAL (montante)	OPÇÃO MAIS VANTAJOSA
JANEIRO	R\$ 50.000,00	R\$ 53.000,00	Presunção de lucro
FEVEREIRO	R\$ 52.000,00	R\$ 100.000,00	Lucro real parcial
MARÇO	R\$ 34.000,00	R\$ 140.000,00	Presunção de lucro
ABRIL	R\$ 42.000,00	R\$ 175.000,00	Lucro real parcial

Fonte: exemplo elaborado pelo autor

O lucro real parcial precisa ser apurado cumulativamente (somando os montantes dos meses anteriores), enquanto o coeficiente de presunção de lucro é contado individualmente. A partir do segundo mês, torna-se necessário verificar sob qual montante é mais vantajoso para a empresa efetuar o recolhimento, comparando a soma dos meses apurados pelo coeficiente sobre a receita bruta com o lucro real parcial. Em fevereiro, por

exemplo, na receita bruta a base de cálculo do IRPJ seria de 52 mil enquanto no lucro real parcial seria de 47 mil (100 - 53), compensando considerar este ao invés daquela para recolhimento.

Portanto, duas são as formas de recolher o IRPJ, resumidas através das seguintes fórmulas:

Figura 3: Apuração pelo Lucro Real anual

$$\text{LUCRO REAL} = \text{Lucro Líquido} + \text{Adições} - \text{Exclusões} - \text{Compensação de prejuízos}$$

Fonte: Legislação do Imposto de Renda - adaptada

A apuração pelo lucro real anual se dará com o lucro líquido, que consiste na receita bruta, deduzida dos custos operacionais, despesas operacionais, ICMS, PIS e COFINS, e demais despesas indiretas, acrescida das receitas não operacionais e financeiras, além dos ganhos e perdas temporárias, líquida também de prejuízos anteriores compensados. A referida apuração encontra-se melhor demonstrada no item 4.1.2.

Figura 4: Apuração da estimativa do Lucro Real

$$\text{ESTIMATIVA} = (\text{Receita Bruta} * \text{coeficiente de presunção do lucro}) + \text{outros ganhos}$$

Fonte: Legislação do Imposto de Renda - adaptada

A estimativa guarda semelhança com a apuração do Lucro Presumido, conforme mencionado. A vantagem consiste na potencial redução da base de cálculo na ordem da demonstração da tabela 11 e menor custo para levantamento. A principal desvantagem é a irredutibilidade dos tributos que incidem sobre as operações próprias de venda (ICMS, PIS e COFINS), além da irredutibilidade de ajustes a valor presente dos ativos da companhia⁷².

⁷² RIR, Art. 208, Art. 208. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput. § 2º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou do contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 3º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor

4.1.2. Recolhimento pelo Lucro Presumido, Arbitrado e Simples Nacional

No Lucro Presumido ou Lucro Arbitrado, resta ao gestor o intervalo trimestral de apuração do imposto devido sob as disposições elencadas no capítulo 3. A previsão legal se encontra contida no artigo 217 do RIR.

Ao optante pelo Simples Nacional, dar-se-á o recolhimento em intervalos mensais, juntamente com os demais tributos sob alíquota única também demonstrada no capítulo 3.

4.1.3. Alíquotas e Juros sobre capital próprio - JCP

O IRPJ também se dispõe do princípio da progressividade, onde tributa-se em maior escala as empresas cujo lucro líquido é maior, porém apresenta apenas duas alíquotas diferentes: a alíquota básica é de 15% sobre o lucro ajustado, presumido ou arbitrado, enquanto a segunda alíquota, **adicional**, corresponde a 10% sobre o lucro mensal que for apurado em valor superior a R\$ 20.000,00 (R\$ 240.000,00 anuais)⁷³.

A CSLL, por sua vez, irá variar de acordo com a atividade principal da empresa no lucro presumido ou arbitrado, enquanto acompanha, no Lucro Real, duas alíquotas uniformes sobre o lucro líquido ajustado. Não há adicional progressivo, restando à empresa do Lucro Real recolher 9% em regra, com exceção das instituições financeiras em geral, que recolhem 15% de alíquota. Nos regimes que não o Lucro Real, a alíquota de presunção da CSLL é de 12% das atividades em geral e 32% para serviços, exceto os hospitalares⁷⁴.

Considerando as disposições acima, cabe apontar também o instituto do Juro sobre Capital Próprio (JCP), admitido pela legislação em função do IRPJ, que comporta a mesma regra geral do imposto de renda retido na fonte das pessoas físicas, cuja alíquota é de 15% sobre a renda auferida.

Na apuração do resultado do exercício, a companhia, aqui, terá a opção de distribuir parte dos lucros da empresa antes do lucro líquido, ou seja, antes da base de cálculo na qual incidirá, provavelmente, a parcela de 34% de IRPJ/CSLL, comportando, portanto,

presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 2º.

⁷³ RIR, Art. 623. A pessoa jurídica pagará o imposto sobre a renda à alíquota de quinze por cento sobre o lucro real, presumido ou arbitrado, apurado de conformidade com o disposto neste Regulamento.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, à pessoa jurídica que explorar atividade rural.

Art. 624. A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado que exceder o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do período de apuração fica sujeita à incidência de adicional de imposto sobre a renda à alíquota de dez por cento.

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, às hipóteses de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se, igualmente, à pessoa jurídica que explorar a atividade rural.

⁷⁴ GOUVÊA, Marcus de Freitas. *op. cit.* p. 525.

menor tributação sobre a distribuição de lucros ao investidor que estiver na qualidade de pessoa física, pessoa isenta, ou até mesmo pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional, tornando os aportes mais atraentes para investidores que, em regra, possuem menor poder aquisitivo comparado ao capital social que se funda por participações de sócios pessoas jurídicas⁷⁵. A diferença pode ser demonstrada de forma simplificada através dos seguintes exemplos:

Tabela 12: Resultado do exercício sem juros sobre capital próprio

RESULTADO EMPRESA "ABC" SEM JCP - 2022		(em R\$)
(=) Receita Líquida		1.000.000,00
(-) Custos/CMV		(300.000,00)
(=) Lucro Bruto		700.000,00
(-) Despesas		(250.000,00)
(=) Lucro antes do IRPJ/CSLL (LAIR)		450.000,00
(-) Provisão para IRPJ/CSLL 34%		(129.000,00)

Fonte: Exemplo elaborado pelo autor - Legislação do imposto de renda

Nesse exemplo, a base de cálculo do IRPJ será tanto a inferior (24%) quanto a superior aos R\$ 240.000,00 anuais, atingindo a alíquota de 34% para a renda superior. Por consequência, a distribuição de dividendos terá um ponto de partida de maior monta comparada à possibilidade da empresa distribuir JCP, porém menos atraente para investidores pessoas físicas, isentos ou optantes pelo Simples Nacional, tornando a empresa menos competitiva caso seja interesse dela o aporte desses.

Já na tabela abaixo, a carga tributária sobre a empresa reduzirá, ao passo que torna mais atraente o aporte dos investidores citados, enquanto reduz o montante a distribuir de dividendos para as PJ 's maiores e demais participantes, portanto, menos atraente para esses.

⁷⁵ RIR, Art. 355. A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos de apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados de forma individualizada a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo – TJLP.

Tabela 13: Resultado do exercício com juros sobre capital próprio

RESULTADO EMPRESA "ABC" COM JCP - 2022		(em R\$)
(=) Receita Líquida		1.000.000,00
(-) Custos/CMV		(300.000,00)
(=) Lucro Bruto		700.000,00
(-) Despesas		(250.000,00)
(-) Juros sobre capital próprio		(191.250.000,00 + 33.750,00 IR)
(=) Lucro antes do IRPJ/CSLL (LAIR)		225.000,00
(-) Provisão para IRPJ/CSLL 24%		(54.000,00)

Fonte: Exemplo elaborado pelo autor - Legislação do imposto de renda

Com os exemplos expostos, fica evidente o benefício diante da redução da carga tributária do Imposto de Renda, tornando os aportes mais favoráveis aos investidores de menor capital, o que pode melhorar a competitividade da companhia no mercado financeiro.

O cômputo do JCP dependerá da taxa de juros de longo prazo vigente na data da elaboração das demonstrações contábeis, além do montante apurado no Patrimônio Líquido da empresa⁷⁶. O limite máximo de apuração será o percentual da TJLP aplicada sobre o valor do Capital Social ou 50% (metade) do lucro apurado; **dos dois, o menor**⁷⁷.

4.1.4. Tributos sobre o lucro - CPC 32 e ajustes fiscais

Além das normativas específicas da Receita Federal do Brasil, a sistemática do Lucro Real que dispõe sobre os ajustes da base de cálculo e respectiva tributação decorre do pronunciamento nº 32 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)⁷⁸. Os ajustes fiscais diferenciam o Lucro Real Contábil do Lucro Real Fiscal, aquele atendendo às

⁷⁶ RIR, Art. 355. § 4º Para fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo (JCP), serão consideradas exclusivamente as seguintes contas do patrimônio líquido:

I - capital social;
 II - reservas de capital;
 III - reservas de lucros;
 IV - ações em tesouraria; e
 V - prejuízos acumulados.

⁷⁷ Art. 355. § 1º. O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados.

⁷⁸ **Comitê de pronunciamentos contábeis - CPC 32**. Disponível em: www.cpc.org.br, acesso em: 06 out. 2023.

demandas gerenciais (internas) da entidade e este sendo a efetiva base de cálculo para fins de recolhimento do IRPJ/CSLL, afetando também o montante a distribuir do JCP.

O CPC 32 trouxe para o ordenamento brasileiro o conceito de “Diferença Temporária Tributável”⁷⁹, que consiste na remoção de despesas e acréscimos de receitas tributáveis para constituir a base de cálculo desses tributos. Esse mecanismo dá ao fisco a prerrogativa de evitar potenciais fraudes contábeis que podem ser criadas para fins de evasão fiscal, e a observância dessas regras é de suma importância aos contadores e gestores para evitar a lavratura de autos de infração. Por exemplo, a empresa conseguiria apurar despesas como provisão para crédito de liquidação duvidosa ou despesas para provisão de contingências para simular mais despesas do que teria, dessa forma reduzindo o lucro artificialmente para ludibriar a fiscalização.

O mesmo pronunciamento também dá à empresa do Lucro Real a oportunidade de compensar seus prejuízos financeiros de anos anteriores nos anos subsequentes que se apurem lucro, limitando-se à ordem de 30% do lucro no exercício vigente para compensar os prejuízos passados, até eventualmente completar o montante. De forma simplificada, essa normativa estabelece que mesmo que a empresa apure prejuízos ao invés de lucros ela será tributada pelo IRPJ/CSLL da mesma forma, através do Ativo Fiscal Diferido⁸⁰ (ou IRPJ diferido).

No mesmo sentido do ativo fiscal diferido, ter-se-á o passivo fiscal diferido, que consiste em despesas apuradas a maior na contabilidade interna da empresa, cujo fisco tem a obrigação de compensar por meio de crédito a ser apurado posteriormente, por coerência. Por exemplo, a depreciação de uma máquina de R\$ 10.000,00 é de 10 anos sem valor residual, ou seja, deprecia-se R\$ 1.000,00 em despesas todo ano, porém caso a empresa deprecie apenas R\$ 500,00, o fisco deverá admitir a composição de um crédito

⁷⁹ CPC 32, Item 5. Diferença temporária é a diferença entre o valor contábil de ativo ou passivo no balanço e sua base fiscal.

As diferenças temporárias podem ser tanto:

(a) **diferença temporária tributável**, a qual é a diferença temporária que resulta em valores tributáveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de períodos futuros quando o valor contábil de ativo ou passivo é recuperado ou liquidado; ou

(b) **diferença temporária dedutível**, a qual é a diferença temporária que resulta em valores que são dedutíveis para determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal) de futuros períodos quando o valor contábil do ativo ou passivo é recuperado ou liquidado. (grifo nosso)

Base fiscal de ativo ou passivo é o valor atribuído àquele ativo ou passivo para fins fiscais.

⁸⁰ Segundo o CPC 32:

Passivo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro devido em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis.

Ativo fiscal diferido é o valor do tributo sobre o lucro recuperável em período futuro relacionado a:

(a) diferenças temporárias dedutíveis;

(b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e

(c) compensação futura de créditos fiscais não utilizados.(grifo nosso)

de R\$ 500,00 em cada período para compensar posteriormente.

Portanto, se a base contábil da empresa for menor do que a base fiscal, haverá um ativo fiscal diferido, consistindo em uma conta de natureza devedora; se for maior do que a base fiscal, a empresa constituirá um passivo fiscal diferido, evidenciado por meio de uma conta credora.

A apuração dessa sistemática por meio do prejuízo do exercício pode ser representada a partir do seguinte esquema simplificado, considerando o IRPJ/CSLL fixado em 34%:

Tabela 14: Exemplo de tributação sobre prejuízos contábeis

RESULTADO EMPRESA "ABC" - 31/12/2016		(em R\$)
(=) Receita Líquida	1.000.000,00	
(-) Custos/CMV	(600.000,00)	
(=) Lucro Bruto / Resultado Operacional	400.000,00	
(-) Despesas	(600.000,00)	
(=) (LAIR) Prejuízo contábil	(200.000,00)	
(+) Ativo fiscal diferido (IR/CSLL) 34%	68.000,00	
(=) Prejuízo fiscal	(132.000,00)	

Fonte: FGV - Contador do Ministério Público do Estado de Alagoas - 2018 (adaptada)⁸¹

Na tabela 14 há a apuração do prejuízo contábil do exercício. A empresa deve dar conhecimento ao fisco e apontar que há expectativa de lucro nos exercícios seguintes. Com a base contábil menor do que a base fiscal, a companhia deve contabilizar o ativo fiscal diferido, **como se o fisco estivesse emprestando o valor do imposto para a empresa**, constituindo uma receita na DRE em contrapartida com uma conta devedora no ativo do balanço patrimonial.

O imposto de renda será pago em parcelas subsequentes, tributando esse ativo fiscal em 34% dentro dos 30% de compensação bruta a deduzir para realizar o cômputo da base fiscal. A base fiscal será o ponto de partida do IRPJ/CSLL a ser pago normalmente pelos lucros do exercício. Ademais, o fisco não permite que se compense totalmente o prejuízo do ano anterior, dessa forma a empresa paga a parcela do imposto "emprestado" no ano

⁸¹ Fundação Getulio Vargas. Concurso público para Contador do Ministério Público de Alagoas (MPE-AL). 2018. Disponível em: <<https://www.qconcursos.com>> Acesso: 06 out. 2023.

anterior e paga também o IRPJ/CSLL do ano vigente.

Tabela 15: Exemplo de compensação sobre prejuízos contábeis - apuração da base fiscal

RESULTADO EMPRESA "ABC" - 31/12/2017		(em R\$)	
(=) Receita Líquida		1.000.000,00	
(-) Custos/CMV		(600.000,00)	
(=) Lucro Bruto / Resultado Operacional		400.000,00	
(-) Despesas		(200.000,00)	
(=) Lucro antes do IRPJ/CSLL - BASE CONTÁBIL		200.000,00	
(-) Compensação do prejuízo de 2016 30%	(-) Pgto. ativo fiscal diferido (IR/CSLL) 34%	(20.400,00)	(60.000,00)
	(-) Compensação líquida	(39.600,00)	
(=) Lucro antes do IRPJ/CSLL - BASE FISCAL		140.000,00	
(-) Provisão para IRPJ/CSLL 34%		(47.600,00)	
(=) Lucro líquido do exercício - CONTÁBIL		132.000,00	

Fonte: FGV - Contador do Ministério Público do Estado de Alagoas - 2018 (adaptada)⁸²

O exemplo esquematiza de forma simplificada o conceito da tributação da empresa optante do Lucro Real mesmo que ela apure prejuízo, demonstrando-se assim a diferença entre o lucro líquido contábil e o lucro líquido fiscal conforme disposto no CPC 32 e utilizado pela Receita Federal.

4.2. IPI

O Imposto sobre Produtos Industrializados incide exclusivamente sobre a saída de mercadorias sujeitas às espécies legalmente definidas de industrialização, ou seja, será cobrado diretamente apenas de empresas do setor industrial ou suas equiparadas no momento da saída do produto do estabelecimento em forma de remessa à outra

⁸² Fundação Getulio Vargas. *op. cit.*

pessoa/empresa. Portanto, o fato gerador do IPI é a saída do produto do estabelecimento industrial ou equiparado.

Segundo a legislação do IPI, as operações de industrialização caracterizam-se das seguintes formas:

- **Transformação:** Obtenção de nova espécie de produto através do emprego de insumos e matérias-primas;
- **Beneficiamento:** Alteração da aparência ou melhoria de funcionamento;
- **Montagem:** Reunião de produtos para compor uma unidade autônoma;
- **Acondicionamento ou reacondicionamento:** Colocação de embalagem de apresentação (excluídas aquelas apenas para manuseio e transporte);
- **Renovação ou recondicionamento:** atividade exercida sobre produto usado, deteriorado ou inútil, com o fim de torná-lo utilizável.

É importante considerar que os processos acima elencados não compõem um rol exaustivo, ou seja, processos diferentes desses poderão ser considerados como industrialização para fins tributários.

As alíquotas empregadas seguirão a natureza e o grau de essencialidade do produto, da forma entendida pela Receita Federal, no seu efetivo consumo, ou seja, produtos supérfluos, como perfume, cigarro, bebidas alcoólicas, armas de fogo e explosivos terão alíquotas maiores ao passo que alimentos industrializados que não sejam prejudiciais à saúde terão alíquotas menores, conforme constante da Tabela do IPI (TIPI) que terá suas alíquotas elencadas para cada espécie de produto conhecido pelo fisco e seus equiparados⁸³. Ressalte-se que as alíquotas desse imposto, ao contrário da maioria dos outros impostos, prescindem de previsão em Lei, bastando apenas ato infralegal do Poder Executivo para a produção de seus efeitos.

A empresa deve recolher os montantes do IPI sobre o valor total do produto, líquido dos valores do ICMS caso esteja vendendo para outro contribuinte de direito do IPI, e bruto dos valores do ICMS caso esteja vendendo para consumidor final ou contribuinte de fato.

4.2.1. Processo de beneficiamento e conflitos com o ISSQN

O beneficiamento não consiste na criação de um produto novo, constituindo-se em mera adaptação ou adequação para alterar a performance da unidade ou sua aparência. O problema a ser apontado e que pode afetar a empresa que realize esse processo consiste

⁸³ BRASIL. **Decreto n. 11.158, de 29 de julho de 2022**. Disponível em: www.gov.br, acesso em: 10 de outubro de 2023.

na possível confusão entre a cobrança do IPI ou do ISSQN sobre essa atividade, visto que na lei específica deste há também a previsão legal para o fisco municipal recolher o imposto de sua competência sobre essa mesma atividade, e os impostos não podem se beneficiar de fatos geradores idênticos, conforme delimita o Superior Tribunal de Justiça⁸⁴.

Portanto, o recolhimento correto a ser cobrado da empresa consiste na etapa da cadeia produtiva em que ela se insere, sendo que ela deverá recolher apenas o ISSQN quando realizar processo de beneficiamento ao consumidor final, ao passo que deverá recolher apenas o IPI quando o referido processo for em etapas anteriores da cadeia produtiva, ou seja, quando não for beneficiamento para consumidor final (contribuinte de fato), a empresa deverá ser cobrada em relação ao IPI.

4.2.2. Empresas equiparadas à indústria

Para fins de definição da empresa equiparada à industrial, dever-se-á ter em consideração primeiramente que será toda aquela que não realiza o processo de industrialização, mas que deverá recolher o IPI como se assim fosse.

A legislação do IPI, em seu artigo 9º, define como equiparado à indústria o estabelecimento que realize as seguintes práticas econômicas:

- Importação (seja por conta própria, por encomenda ou por conta e ordem de terceiro);
- A filial que recebe produto industrializado de outro estabelecimento da mesma firma (exceto quando destinado a consumo próprio ou caso a filial seja varejista)
- Estabelecimento que revende bens de produção (matéria-prima, produto intermediário, embalagem, ferramentas industriais, máquinas e peças);
- Empresas que realizam industrialização por encomenda⁸⁵.

No entanto, a equiparação a industrial será facultativa para aqueles que realizam atividades comerciais e que se enquadram como equiparados pela legislação, tornando a adesão ao recolhimento facultativa. A legislação acaba por dar essa faculdade para as empresas do setor comercial por que o fisco considera como um benefício, haja vista que ao tornar-se contribuinte do IPI a empresa poderá registrar créditos nas entradas dos produtos em seus estabelecimentos, e seus clientes, caso sejam contribuintes, também

⁸⁴ _____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial n. 888.852/ES**. Disponível em: www.processo.stj.jus.br, acesso em: 10 de outubro de 2023.

⁸⁵ Geralmente caracterizam-se por empresas que industrializam algum produto específico a ser empregado na produção da empresa encomendante, tornando desnecessário o investimento para industrializar apenas esse componente que pode ser objeto de industrialização terceirizada.

poderão auferir crédito ao comprar seus produtos, deixando assim um estabelecimento comercial com a mesma competitividade do estabelecimento industrial dentro da cadeia produtiva que os ambos venham a ocupar.

Uma empresa dentro da cadeia produtiva que não possa registrar crédito do IPI não dará ao seu cliente a oportunidade de se creditar quando este comprar suas mercadorias, pois terá de emitir a DARF⁸⁶ sem o respectivo crédito, tornando assim a cadeia produtiva mais onerosa e o produto final mais caro.

4.3. Imposto de Importação - II

O Imposto de Importação é regulamentado no Direito Aduaneiro pelos órgãos competentes, sendo objeto de deliberações da RFB, da CAMEX, SECEX e do Banco Central. Sua função é eminentemente extrafiscal, o que significa que a principal prerrogativa deste tributo é a regulação do mercado interno, haja vista que é uma das principais barreiras empregadas para controlar tanto a taxa do câmbio nacional quanto a saída de divisas do País, portanto, o II regula tanto a política fiscal quanto a Balança Comercial e a política monetária brasileira, além da sua função arrecadatória.

O artigo 20 do CTN prevê as normas gerais desse imposto quanto à sua base de cálculo⁸⁷, que poderá ser por alíquotas específicas adotando assim unidades de medidas, ad valorem (preço do produto multiplicado pela alíquota vigente), ou a alíquota sobre o preço leilado de produtos apreendidos pela Receita Federal.

Nessa ordem, a legislação permite, pois, que o imposto de importação tenha suas alíquotas majoradas ou reduzidas por atos administrativos dos órgãos competentes, ao invés de outros tributos como o ICMS, o IRPJ e o IPI. A empresa que trabalha com comércio exterior poderá ter de recolher diferentes montantes de impostos sobre a atividade de importação a qualquer momento, a depender da política econômica vigente.

4.3.1. Carga tributária aduaneira

Gouvêa (2018, p.76) explica que o II é o primeiro tributo a incidir na importação de mercadorias, não incidindo sobre serviços. E não é, porém, o único. O importador também

⁸⁶ Documento de Arrecadação de Receitas Federais.

⁸⁷ Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

deve recolher o PIS, a COFINS, o AFRMM, o ICMS, sem falar dos tributos que incidem na contratação de serviços do exterior.

Poderá, além dos supracitados, incidir o IPI e o IOF, aquele sobre mercadorias e este sobre operações de crédito, câmbio ou seguro. Caso seja auferida renda ou proventos de qualquer natureza no exterior e enviada ao Brasil, incidirá o Imposto de Renda.

Salienta-se que a alíquota do Imposto de Importação, que será empregado no cálculo do valor aduaneiro antes dos outros tributos, pode variar de forma análoga às alíquotas do IPI, através das tabelas da Tarifa Externa Comum (TEC), aderida pelo Brasil através da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM). Lá ficam descritas as mercadorias com suas respectivas alíquotas⁸⁸.

A base de incidência tributária sobre a mercadoria importada é o valor aduaneiro⁸⁹. As incidências desses tributos, na importação, dar-se-ão da seguinte forma:

- **PIS/COFINS Importação:** Alíquotas gerais de 2,1% para o PIS e 9,65% para a COFINS, podendo variar de acordo com o tipo de importação⁹⁰, sobre o valor aduaneiro;
- **Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante - AFRMM:** Alíquotas de 25% para navegação de longo curso, 10% sobre navegação de cabotagem e 40% sobre navegação fluvial e lacustre, esta quando do transporte de granéis líquidos nas regiões Norte e Nordeste. O AFRMM incide sobre o valor do frete⁹¹;
- **ICMS:** Alíquota interna do estado do destinatário que receberá a entrada física da mercadoria (a de SP é 18%) incidente sobre o valor aduaneiro em conjunto com todos os outros tributos cobrados da importação⁹²;

⁸⁸ BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços - MDIC. **Anexo I - Tarifa Externa Comum - TEC - Sistema Harmonizado (SH-2022)**. Disponível em: <www.gov.br> Acesso em: 11. out. 2023.

⁸⁹ Gouvêa (2018, p.89) expõe seis métodos diferentes de cálculo desse valor, quais sejam, valor da transação, valor de transações com mercadoria idêntica, valor de transações com mercadorias similares, valor de revenda da mercadoria importada, valor computado da mercadoria e o método de critérios razoáveis. Esses métodos de cálculo encontram-se em ordem decrescente de concretude, ou seja, o primeiro é mais preciso, enquanto o último possui maior grau de arbitragem.

⁹⁰ Conjugam-se o Artigo 3º com o artigo 8º da Lei 10.865/04 para definir a alíquota e a sua respectiva base de cálculo, que varia das apresentadas para remessas específicas.

⁹¹ BRASIL. **Lei n. 10.893, de 13 de julho de 2004**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 11. out. 2023.

⁹² RICMS/SP. artigo 37: Ressalvados os casos expressamente previstos, a base de cálculo do imposto nas hipóteses do artigo 2.º é: (...)

IV - quanto ao desembaraço aludido no inciso IV, o valor constante do documento de importação, acrescido do valor dos Impostos de Importação, sobre Produtos Industrializados e sobre Operações de Câmbio, bem como das demais despesas aduaneiras, observado o disposto nos §§ 5.º e 6.º;

§ 5.º - Na hipótese do inciso IV, o valor de importação expresso em moeda estrangeira será convertido em moeda nacional pela mesma taxa de câmbio utilizada no cálculo do Imposto de Importação, sem qualquer acréscimo ou devolução posterior se houver variação da taxa de câmbio até o pagamento efetivo do preço (...).

§ 6.º - Para o fim previsto no inciso IV, entendem-se como demais despesas aduaneiras aquelas efetivamente

- **IPI:** O valor que serviria de base de cálculo dos tributos aduaneiros, ou seja, o valor aduaneiro. A alíquota aplicada é a mesma prevista na TIPI para os equivalentes nacionais, a depender da mercadoria.

Por fim, a companhia deve considerar que o valor aduaneiro é o valor do produto constante da nota fiscal, acrescido do frete e demais despesas aduaneiras, além do próprio Imposto de Importação, inclusive potenciais multas. Ademais, haverá nova incidência de ICMS e IPI na revenda, dentro do território nacional. A interpretação da legislação específica permite que seja observado o motivo do valor do produto triplicar ou quadruplicar ao entrar no varejo, quando proveniente do exterior.

Tabela 16: Base de cálculo da carga tributária aduaneira

BC do II (Valor aduaneiro)	BC do AFRMM	BC do PIS/COFINS Importação	BC do IPI Importação	BC do ICMS Importação
Valor na NF + frete + juros + despesas aduaneiras	Frete	Valor aduaneiro + II + ICMS Importação (inconstitucional) + despesas aduaneiras	Valor aduaneiro + II + despesas aduaneiras	Valor aduaneiro + II + despesas aduaneiras + IPI + PIS e COFINS

Fonte: Legislação específica adaptada pelo autor

Gouvêa (2018, p.611) informa que o STF entendeu ser inconstitucional o acréscimo do ICMS na base de cálculo das contribuições PIS/COFINS na importação de mercadorias.

O entendimento resta positivado no RE 599.937⁹³, cuja tese afirma que “é inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições.”

4.4. ICMS

Juntamente com o IPI, o aspecto temporal quando do dever de recolhimento do ICMS se dará a partir da saída do produto do estabelecimento, porém a este imposto independe o fato do estabelecimento ser industrial ou equiparado. Sua incidência, como sua própria nomenclatura delimita, recai sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre

pagas à repartição alfandegária até o momento do desembaraço da mercadoria, tais como diferenças de peso, classificação fiscal e multas por infrações.

⁹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 599.937/RS**. Disponível em: www.stf.jus.br, acesso em: 12 de outubro de 2023.

prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Sobre as operações ou prestações que ocorrerem dentro de um mesmo município o fisco deve respeitar as delimitações constitucionais e àquelas positivadas na lei complementar 116/2003, que dispõe taxativamente sobre as hipóteses de incidência do ISSQN. Ou seja, uma transportadora que realiza remessa de mercadorias com início e fim dentro do mesmo município deve recolher o ISSQN ao fisco municipal, ao passo que a mesma transportadora, quando da prestação que envolve início e fim em municípios ou estados distintos caberá o recolhimento do ICMS.

Ao revés do IPI e do II, as alíquotas do ICMS devem ter obrigatoriamente previsão em lei, ou seja, o poder executivo não tem prerrogativa para alterar a margem de cobrança do imposto por conta própria, devendo respeitar, além do processo legislativo ordinário, as resoluções do Senado Federal que possuem a função de resolver conflitos entre estados para combater a guerra fiscal, com destaque para as alíquotas mínimas internas e para as alíquotas interestaduais.

Os regramentos que vinculam os Estados em sua fiscalização e cobrança internas são delimitados por meio dos convênios firmados no âmbito do CONFAZ, o qual existe exclusivamente para regular esse imposto.

4.4.1. Tributação sobre operações e prestações internas

De forma análoga ao IPI, o ICMS incide de forma não cumulativa em toda a cadeia produtiva, independentemente, aqui, de sua natureza, compensando-se os débitos contabilizados pela empresa no momento da saída da mercadoria ou da efetiva prestação do serviço com os créditos do recebimento de qualquer insumo adquirido empregado diretamente na atividade-fim prestada.

A legislação, porém, pode diferenciar, facultativamente, as alíquotas a serem cobradas em função da essencialidade do produto ou serviço. Enfatiza-se que é uma faculdade, e não uma obrigatoriedade, como no caso do IPI. A alíquota interna geral do ICMS em São Paulo é de 18% sobre o valor da mercadoria, com seu montante compondo a própria base de cálculo do imposto, ou seja, calculado por dentro do valor do produto, quando o IPI, por sua vez, é calculado por fora.

Os valores dos recolhimentos devem se dar da seguinte maneira:

Figura 5: Base de cálculo do ICMS

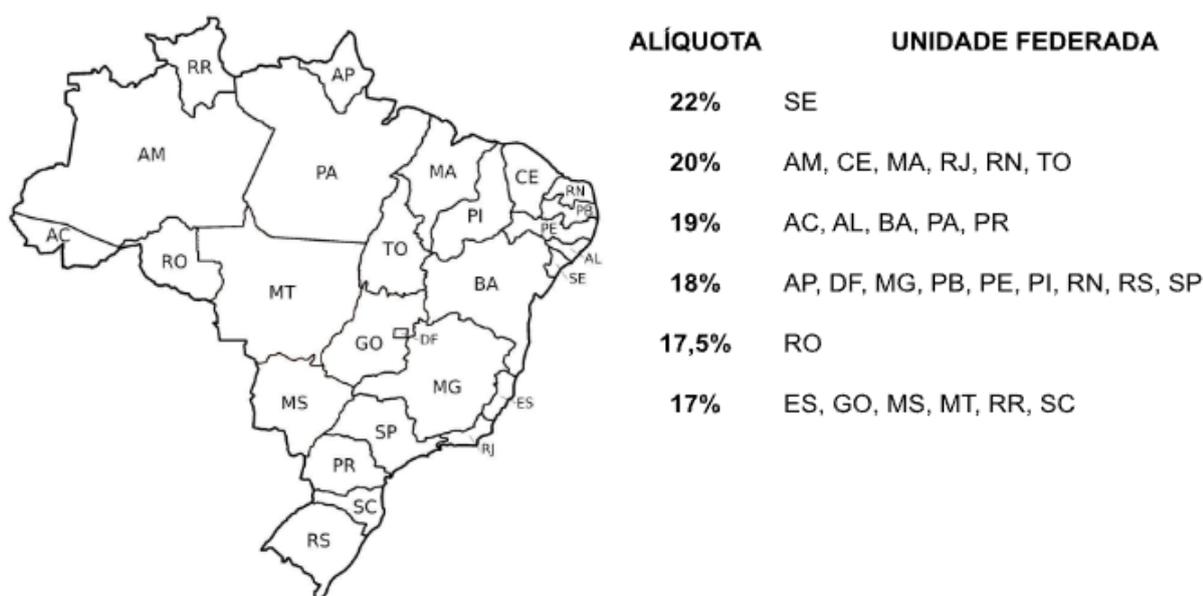
$$\frac{\text{VALOR DO PRODUTO}}{1 - 0,18} = \text{VALOR COM ICMS}$$

Fonte: RICMS - SP adaptado

O primeiro cálculo é realizado para evidenciar o valor bruto da mercadoria ou serviço, quando o segundo cálculo (onde o montante compõe a própria base de cálculo) é utilizado para fins fiscais, devendo ser evidenciado pela empresa na nota fiscal.

As alíquotas internas sofreram alterações para 2023 em diversos Estados, passando a vigor da seguinte forma:

Figura 6: Alíquotas internas dos estados e do Distrito Federal (vigência de 2023)



Fonte: Tabela ICMS 2023⁹⁴

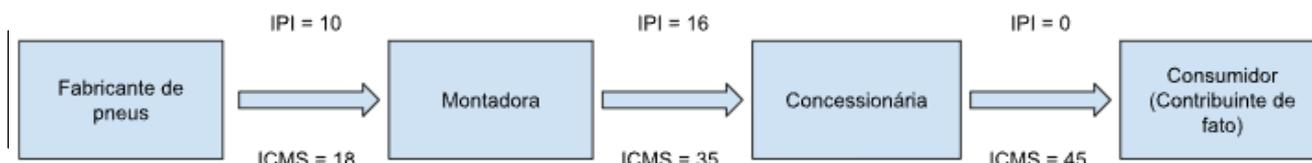
O estado de São Paulo manteve a mesma alíquota. O fisco paulista, consoante disposto no RICMS/SP, cobrará também na base de cálculo o valor de seguros, juros, descontos condicionais, valor de mercadorias dadas como bonificação, frete (se cobrado em separado, quando realizado pelo remetente ou por sua conta e ordem), as importâncias cobradas a título de montagem e instalação dada a circunstância, além do montante do IPI (este caso a empresa esteja realizando uma venda para o contribuinte de fato). Haverá

⁹⁴ Disponível em: www.fazendacontabilidade.com.br, acesso em: 23 de outubro de 2023.

também o recolhimento sobre possíveis reajustes de valor a maior caso negociados em momento posterior à transação. Por coerência, caso o valor posterior seja minorado, o fisco admite que a empresa realize desconto do ICMS recolhido⁹⁵.

Considerando tanto a legislação do IPI quanto do ICMS, demonstra-se abaixo, a título de exemplo, o conceito da incidência desses impostos dentro da cadeia produtiva de veículos automotores em operação interna (dentro do mesmo estado) e sem substituição tributária:

Figura 7: Cadeia produtiva industrial sem substituição tributária



Fonte: Adaptação do material do prof. Eduardo Newman, Auditor-Fiscal da RFB.

Com o exemplo acima, pode-se demonstrar a sistemática de compensação de débitos e créditos:

Tabela 17: Recolhimento do IPI e ICMS da cadeia produtiva sem substituição tributária

Fabricante de Pneus	Montadora	Concessionária	Consumidor final
DARF = 10	DARF = 6	DARF = 0	DARF = 0
DARE = 18	DARE = 17	DARE = 10	DARE = 0

Fonte: Adaptação do material do prof. Eduardo Newman, Auditor-Fiscal da RFB.

Percebe-se, portanto, que o princípio da não cumulatividade faz com que as empresas recolham efetivamente os impostos relativos à diferença entre o montante a ser creditado na entrada e debitado na saída de seus estabelecimentos, fazendo com que o IPI e o ICMS aumentem de acordo com o aumento da margem de valor agregado das mercadorias com a devida compensação das operações anteriores.

4.4.2. Tributação sobre operações e prestações interestaduais

A partir de 1989, por meio de resolução, o Senado Federal⁹⁶ fez viger a atual regra de recolhimento do ICMS para operações e prestações interestaduais, de forma a repartir as

⁹⁵ RICMS/SP, artigo 37 e §§ 1º, 2º e 3º.

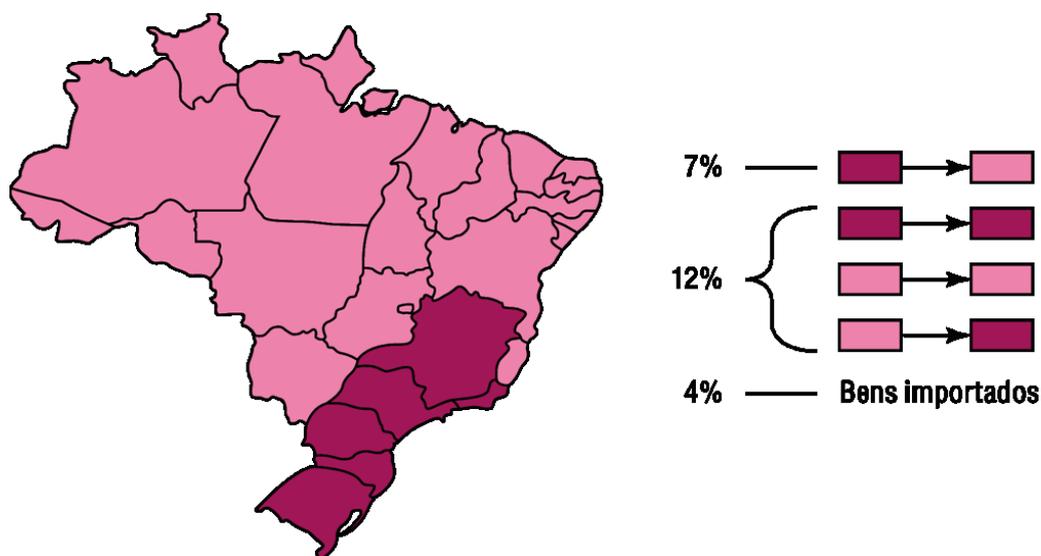
⁹⁶ BRASIL. Senado Federal. **Resolução n. 22, de 1989**. Disponível em: www.legis.senado.leg.br, acesso em: 13 de outubro de 2023.

receitas entre o Estado cuja empresa faz o papel de remetente e o Estado onde fica o destinatário, ou tomador do serviço, cumprindo a norma de eficácia constitutiva da CF/88 contida no artigo 155, §2º, IV.

Nesse sentido, a companhia deve, ao realizar negócios interestaduais, repartir o ICMS para dois fiscos diferentes conforme descreve o inciso VII, do §2º do artigo 155 da CF que “nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuinte ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual” (BRASIL, 1988, art. 155).

Haverá, dessa forma, o recolhimento do DIFAL, que consiste na diferença entre a alíquota interna do estado que empresa realiza suas atividades com a alíquota interestadual. O DIFAL é recolhido ao fisco do Estado do destinatário da mercadoria ou tomador do serviço. A mesma resolução estabelece duas regras diferentes, ambas envolvendo o DIFAL entre estados ricos e estados pobres, podendo ser ilustradas da seguinte forma:

Figura 8: Regras do diferencial de alíquotas do ICMS - operações e prestações interestaduais



Fonte: OECD *iLibrary*⁹⁷

Apesar da regra geral entre estados ricos e estados pobres, Meirelles e Petitinga (2022, p. 62)⁹⁸ ressaltam que “existe também a alíquota interestadual de 4%, estabelecida pela Resolução nº 13/12 do Senado Federal, na qual é aplicada para operações

⁹⁷ Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Promovendo a adoção digital e seu uso entre pessoas, empresas e o governo.** Disponível em: www.oecd-ilibrary.org, acesso em: 13 de outubro de 2023.

⁹⁸ MEIRELLES, Alexandre; PETITINGA, Daniel. **Manual de Legislação Tributária Estadual.** 2ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2022.

interestaduais de mercadorias importadas do exterior que **TENHAM** similar nacional.” (grifo dos autores)

Ademais, para aplicação dessa alíquota de 4%, a mercadoria não deve ser industrializada ou caso submetida ao processo de industrialização, a mercadoria resultante deverá ter conteúdo importado superior a 40% (MEIRELLES e PETITINGA, 2022)⁹⁹.

Portanto, a alíquota interestadual de 12% deve ser recolhida na hipótese da companhia realizar vendas interestaduais dentro da zona dos estados ricos (remetente e destinatário) ou dentro da zona dos estados pobres (remetente e destinatário) ou com o remetente no estado pobre e o destinatário no estado rico. A porcentagem restante (diferença com a alíquota interna do estado destinatário) será o DIFAL ao estado destinatário.

A alíquota de interestadual de 7% deverá ser recolhida caso a empresa localizada em um dos estados ricos realize vendas para o destinatário localizado no estado pobre, cabendo o DIFAL (diferença com a alíquota interna do estado destinatário) ao estado destinatário.

4.4.3. ICMS/ST

Considerando a amplitude da incidência do ICMS consoante às limitações dos recursos da Fazenda Pública para sua fiscalização, a Lei Kandir¹⁰⁰ (Lcp 87/96) prevê o instituto da substituição tributária, que consiste na concentração do recolhimento do imposto em uma das etapas da cadeia produtiva, fazendo com que dessa forma apenas uma empresa cuide do recolhimento dos fornecedores (substituição para frente) ou de seus clientes (substituição para trás).

Nesse sentido, definem Meirelles e Petitinga (2022, p.368) que o recolhimento do ICMS-ST é uma antecipação ou postergação do ICMS total que toda a cadeia produtiva pagaria até a chegada do produto ao consumidor final. Não há aumento ou diminuição do total do ICMS mas tão somente a concentração de todo o pagamento em um único momento por uma única pessoa jurídica¹⁰¹.

Imperioso adicionar o fato de que a pessoa jurídica responsável por todo esse recolhimento não pagará mais ICMS, tampouco terá o montante do imposto recolhido em nome dos substituídos constante em suas receitas de conta própria para fins de

⁹⁹ *Ibidem*.

¹⁰⁰ BRASIL. **Lei complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 16 de outubro de 2023.

¹⁰¹ MEIRELLES, Alexandre; PETITINGA, Daniel. *op. cit.*.

enquadramento, conforme explicado no capítulo 3.

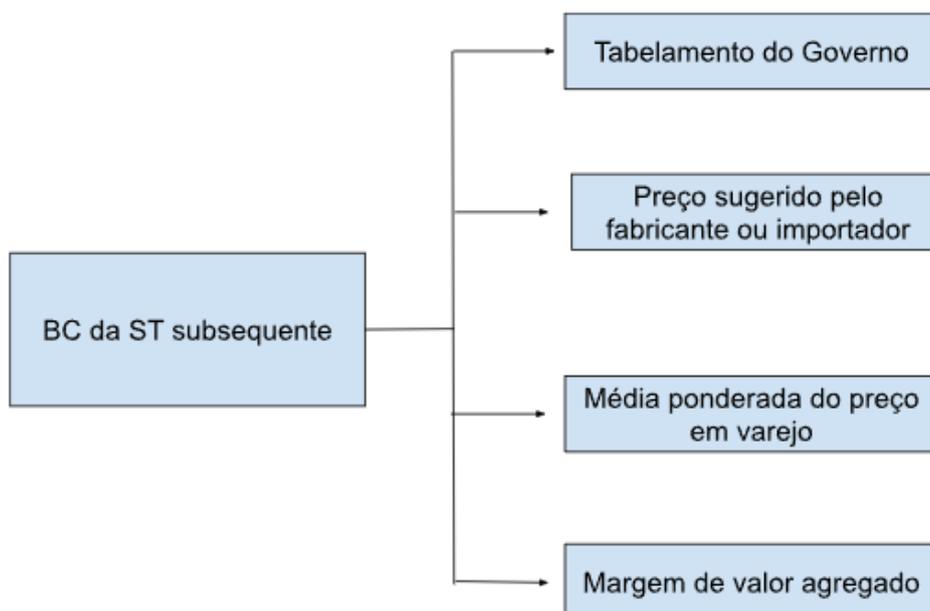
Essa empresa cobrará o valor da operação ou prestação considerando o imposto sobre a margem de valor agregado do substituído e fará cumprir também as obrigações acessórias pertinentes.

Portanto, o artigo 8º, inciso I da Lei Kandir define que substituição tributária será “em relação às operações ou prestações antecedentes ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído” (BRASIL. 1996, art. 8º). Trata-se, aqui, da substituição do recolhimento do fornecedor e do transportador que tem relações com a empresa responsável.

O mesmo artigo 8º coloca o recolhimento em nome dos clientes e demais empresas posteriores da cadeia produtiva, obtida pelo somatório das parcelas do valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário, o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço, além da margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes (BRASIL. 1996, art. 8º).

A margem de valor agregado não é definida exclusivamente na relação bilateral entre as empresas, mas sim sob parâmetros estabelecidos pelo fisco, e ela só poderá ser estabelecida em última instância, obedecendo o seguinte rol para as bases de cálculo:

Figura 9: Rol das bases de cálculo previstas para o ICMS-ST subseqüente



Fonte: Manual de Legislação Tributária Estadual. 2ª ed.

Ressalte-se que as bases de cálculo não podem ser usadas para tabelar o preço de

venda no mercado, mas tão somente para definir o montante a cobrar de ICMS.

Por fim, o estudo do §5º do artigo 8º da Lei Kandir¹⁰² permite a construção da fórmula de calcular o montante a ser recolhido de ICMS-ST:

Figura 10: Fórmula de cálculo do ICMS-ST

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{Alíquota "Estado de destino"} \\ \hline \times \\ \hline \text{operação total} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{Alíquota "Operação própria"} \\ \hline \times \\ \hline \text{operação própria} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{Diferencial a recolher em} \\ \hline \text{nome do destinatário} \\ \hline \end{array}$$

Fonte: Lei complementar 87/1996 - Lei Kandir, art 8º, §5º

A operação total deverá ser o valor a prazo, se for o caso, acrescido de frete, juros, encargos e quaisquer mercadorias a título de doação, se for o caso.

¹⁰² Lcp 87/96, art 8º, § 5º O imposto a ser pago por substituição tributária, na hipótese do inciso II do caput, corresponderá à diferença entre o valor resultante da aplicação da alíquota prevista para as operações ou prestações internas do Estado de destino sobre a respectiva base de cálculo e o valor do imposto devido pela operação ou prestação própria do substituto.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da abundância de fatores que ensejam em uma carga tributária complexiva sobre a atividade empresarial, torna-se possível o desenvolvimento de pesquisa sob a ótica de diversas áreas científicas, como contabilidade, economia, direito e administração financeira e orçamentária.

Nota-se, noutro prumo, a necessidade de especialização e longos estudos para aquele que buscará maior domínio no conhecimento da literatura especializada e também da legislação, o que torna imprescindível ao gestor que não seja especializado no estudo do tema o auxílio do contabilista e tributarista.

Há uma ampla literatura para o contencioso tributário e também uma grande quantidade de teses de profissionais da área que auxiliam o desenvolvimento de demais pesquisas dentro do tema e proporcionam também ferramentas para a realização de melhorias nos trabalhos empenhados por profissionais tanto no direito público como no privado.

Assim, o presente trabalho busca compilar entendimentos de cunho indispensável para que se proporcione o desenvolvimento de um planejamento tributário para otimizar as finanças da atividade empresarial, ao passo que a entidade trabalhe atendendo ao *compliance* deliberado pelos órgãos da fazenda pública. Todavia, longe está essa pesquisa de esgotar os temas abordados, visto que a legislação possui infindáveis nuances a serem exploradas em trabalhos mais especializados.

Apesar da suscetibilidade de mudanças na legislação tributária decorrente da recente tramitação da atual reforma tributária no Congresso Nacional, o entendimento atual do tema de forma alguma tem sua relevância suprimida, posto que as relações fisco-empresa se colocam de forma perene na atividade de direito privado, e o entendimento das futuras mudanças só se dará ao profissional que entenda quais são as principais deliberações atuais que lhe incumbem ao seu cumprimento, e a saúde orçamentária das pessoas jurídicas guardam relação de extrema dependência com a observância das normas fiscais e tributárias, cujo estudo se inicia pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Ademais, são inúmeras as ramificações que podem derivar do presente trabalho, o qual aborda leves caracterizações das obrigações mais complexas impostas pelo ordenamento jurídico pertinente.

O desenvolvimento de análises em relação a demais problemáticas ligadas ao Sistema Tributário Nacional resguardam a necessidade de serem exploradas e discutidas, para que dessa forma se consiga desenvolver políticas fiscais que atendam ao novo

princípio da simplicidade que tramita no projeto da reforma tributária, o qual deve ser atendido na prática e que não fique tão somente posto como um objeto de perfumaria na legislação pertinente. Os particulares precisam de mudanças práticas que favoreçam o adimplemento de suas obrigações e otimizem seus custos; o mercado está mais dinâmico e mais incerto do que nunca.

Com a maior parte das empresas brasileiras pagando mais impostos do que deveriam, cai também ao particular a obrigação de explorar seus direitos e deveres. Apenas assim o legislador será pressionado a inovar no ordenamento de forma que facilite a boa gestão da atividade empresarial, ao invés de legislar em causa própria, como se pode deduzir através dos estudos do federalismo fiscal brasileiro.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 06 de agosto de 2023.

_____. **Código Civil. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 22 de agosto de 2023.

_____. **Código Tributário Nacional. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 09 de agosto de 2023.

_____. CONFAZ. **Boletim de arrecadação dos tributos estaduais**. Disponível em: www.confaz.fazenda.gov.br, acesso em: 09 de setembro de 2023.

_____. **Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 26 de setembro de 2023.

_____. **Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 30 de setembro de 2023.

_____. **Decreto n. 11.158, de 29 de julho de 2022**. Disponível em: www.gov.br, acesso em: 10 de outubro de 2023.

_____. **Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 01 de outubro de 2023.

_____. **Lei n. 8.112, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 06 de outubro de 2023.

_____. **Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 26 de setembro de 2023.

_____. **Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996**. Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 01 de outubro de 2023.

_____. **Lei n. 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 01 de outubro de 2023.

_____. **Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004.** Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 11 de outubro de 2023.

_____. **Lei n. 10.893, de 13 de julho de 2004.** Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 11 de outubro de 2023.

_____. **Lei complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996.** Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 16 de outubro de 2023.

_____. **Lei complementar n. 116, de 31 de julho de 2003.** Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 06 de agosto de 2023.

_____. **Lei complementar n. 123, de 31 de julho de 2006.** Disponível em: www.planalto.gov.br, acesso em: 22 de agosto de 2023.

_____. Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (MDIC). **Mapa de Empresas: Boletim do 3º Quadrimestre de 2022.** Disponível em: www.gov.br, acesso em : 08 de agosto de 2023.

_____. Receita Federal do Brasil. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais – Dezembro de 2022.** Disponível em: www.gov.br, acesso em: 09 de setembro de 2023.

_____. Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa n. 1700/17.** Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br, acesso em: 27 de setembro de 2023.

_____. Receita Federal do Brasil. **Orientação Tributária. Capítulo VI - IRPJ - Lucro Real 2021.** Disponível em: www.gov.br, acesso em: 01 de outubro de 2023.

_____. Receita Federal do Brasil. **Orientação Tributária. Capítulo XIII - IRPJ - Lucro Presumido 2021.** Disponível em: www.gov.br, acesso em: 27 de setembro de 2023.

_____. Receita Federal do Brasil. **Orientação Tributária. Capítulo XIV - Lucro**

Arbitrado 2021. Disponível em: www.gov.br, acesso em: 27 de setembro de 2023.

_____. Receita Federal do Brasil. **Resolução CGSN n. 140, de 22 de maio de 2018.** Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br, acesso em: 24 de setembro de 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso especial n. 888.852/ES.** Disponível em: www.processo.stj.jus.br, acesso em: 10 de outubro de 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 574.706/PR.** Disponível em: www.stf.jus.br, acesso em: 26 de setembro de 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 582.585/SP.** Disponível em: www.stf.jus.br, acesso em: 04 de outubro de 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal. **Recurso extraordinário n. 599.937/RS.** Disponível em: www.stf.jus.br, acesso em: 12 de outubro de 2023.

CAMPOS, Alexandre de Azevedo (org.) et al. **Estudos sobre Federalismo Fiscal.** São Paulo: Juspodivm, 2022.

CAVALCANTE, Márcio André Lopes; ROCHA, Roberval. **Constituição Federal para concursos.** 3ª ed. São Paulo: Juspodivm, 2023.

Comitê de pronunciamentos contábeis - CPC 32. Disponível em: www.cpc.org.br, acesso em: 06 de outubro de 2023.

FREITAS, Viviane Andrade. **Aspectos fundamentais da Teoria Pura do Direito de Hans Kelsen.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 21, n. 4724, 7 jun. 2016. Disponível em: www.jus.com.br, acesso em: 1 de setembro de 2023.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. **Impostos e Contribuições Federais.** Salvador: Juspodivm, 2018.

Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT. **Contabilidade soma mais de R\$ 100 milhões com recuperação tributária de clientes.** Disponível em:

www.ibpt.com.br, acesso em: 09 de agosto de 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 33^a. Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MEIRELLES, Alexandre; PETITINGA, Daniel. **Manual de Legislação Tributária Estadual**. 2^a ed. São Paulo: Juspodivm, 2022.

NOVAIS, Rafael. **Código Tributário Nacional. Leis (códigos) para concursos**. Salvador: Juspodivm, 2019.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal**. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007. Disponível em: www.bibliotecadigital.mg.gov.br, acesso em: 02 de setembro de 2023.

RIBEIRO, Guilherme Fernando; JUNIOR, Aldo B. **Roteiro para o desenvolvimento de uma revisão bibliográfica sistemática**. Ponta Grossa: Atena, 2022. Disponível em: www.atenaeditora.com.br, acesso em: 12 de outubro de 2023.

ROCHA, Roberval. **Direito Tributário**. 10^a ed. São Paulo: Juspodivm, 2023.

SÃO PAULO (Estado). **RICMS. Decreto n. 45.490, de 30 de novembro de 2000**. Disponível em: www.fazenda.sp.gov.br, acesso em: 11 de outubro de 2023.

TORRES, Ronny Charles Lopes de. **Leis de licitações públicas comentadas**. 14^a ed. São Paulo: Juspodivm, 2023.

XAVIER, Livia Freitas. **Certidão de regularidade fiscal federal: repensando a relação entre Fisco e contribuinte a partir do paradigma do serviço e da confiança**. Tese (Mestrado em Direito e Desenvolvimento) - Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. São Paulo. 2012.