



# A colcha de retalhos do sistema tributário

**FÁBIO TADEU RAMOS FERNANDES**

Sócio da área Tributária do Almeida Advogados



**Q**uando dizemos “Sistema Tributário Brasileiro”, muitos imediatamente associam essa ideia às distorções sistêmicas que se convencionou chamar Custo Brasil. De fato, não são poucos os desafios representados por 61 tributos, 97 obrigações acessórias e milhares de normas de regência proferidas por inúmeros órgãos e repartições representantes dos entes federativos.

O impacto de tamanha diversidade é bem conhecido pelas empresas e os cidadãos: ano passado foi arrecadado R\$ 1,09 trilhão em tributos<sup>1</sup>, representando um novo recorde de participação tributária no PIB brasileiro. Calcula-se que as empresas despenderam 1,5% de seus faturamentos para cumprir a burocracia fiscal. Nesse cenário, antes de se discutir a mitigação dos encargos, é fundamental conhecer o Sistema Tributário, partindo de seu desenho constitucional.

Como dissemos, são milhares as normas tributárias atualmente em vigor, entretanto, para serem consideradas aptas à produção de efeitos, todas essas normas precisam ter fundamento de validade. Em outras palavras, para uma regra se integrar ao sistema, é

preciso que ela própria respeite o sistema normativo, tanto na forma em que foi criada quanto em seu conteúdo programático<sup>2</sup>.

Nosso ordenamento jurídico tem como lei máxima a Constituição da República Federativa do Brasil, que estipula normas gerais e princípios tributários obrigatórios para os entes federados: estados, municípios e o Distrito Federal<sup>3</sup> – a União é o resultado da articulação desses entes, sendo repositório de bens, direitos e obrigações que se reputam de interesse comum. Assim sendo, temos que o Direito Tributário, aqui entendido como o conjunto de regras destinadas a regular as relações entre contribuintes e o ente público, é precipuamente disciplinado pela União. Em verdade, a Constituição estabeleceu competências tributárias exclusivas para cada ente, prevendo critérios materiais que só podem ser utilizados pelo destinatário da competência.

Aqui cumpre uma breve explicação teórica: a fim de sistematizar os tributos existentes, a ciência jurídica elaborou a chamada “Regra Matriz de Incidência Tributária”. Nela, qualquer tributo pode

ser entendido quando determinados cinco aspectos:

## **A) MATERIAL**

É conduta que, se praticada, ensejará o recolhimento da exação. Pode ser sintetizado em “verbo mais complemento” (por exemplo, “auferir renda”; “ser proprietário”; “prestar serviço”) e é comumente entendido como fato gerador da obrigação.

## **B) TEMPORAL**

Determina o marco temporal a partir de quando será devido o tributo. Exemplo: o imposto de importação só é devido a partir do momento de registro de entrada do bem no Brasil.

## **C) TERRITORIAL**

Refere-se ao local onde ocorreu o fato gerador; fundamental para determinar qual norma rege a conduta tributada, principalmente quando o fato envolve dois ou mais países.

## **D) QUANTITATIVO**

Nesse critério verificamos a base de cálculo e a alíquota aplicada para determinação do valor a ser recolhido.

**E) PESSOAL**

Cuida da identificação dos sujeitos ativo (ente tributante) e passivo (contribuinte, responsável tributário, responsáveis solidários).

Portanto, quando a Constituição federal atribui aos estados a prerrogativa de instituir imposto sobre a propriedade de veículos automotores, nenhum outro ente federativo pode cobrar imposto sobre esse fato, exceto em caso de guerra externa<sup>4</sup>. Nesse passo, não pode o ente federado, no cumprimento de seu mandamento constitucional de impor tributos, deixar de atentar aos itens acima elencados, sob pena de ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma. Cumpre ainda explicarmos quais as espécies tributárias existentes no Brasil, posto que "tributo" é um gênero composto de ao menos três espécies<sup>5</sup>:

**A) IMPOSTOS**

Estabelecidos em lei que independe de qualquer contraprestação estatal, sendo uma obrigação do cidadão para com o País.

**B) TAXAS**

São devidas quando o Estado exercer sua função fiscalizatória (por exemplo, de vigilância sanitária) ou como remuneração de um serviço público prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição (por exemplo, custas judiciais). Discute-se se pedágios e outros valores cobrados por concessionárias do poder público seriam taxas, sendo que, até o presente momento, a jurisprudência predominante entende que não.

**C) CONTRIBUIÇÕES**

Inicialmente prevista como "contribuição de melhoria decorrente de obra pública", essa espécie tributária teve seu conceito alargado pela doutrina e a jurisprudência para também abranger contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais.

As contribuições sociais são geralmente estipuladas pela União, uma vez que todo o produto de sua arrecadação tem destinação certa (por exemplo, financiar a seguridade social, regida pela

União). Logo, podemos concluir que a União, os estados e os municípios têm competência para instituir impostos e taxas a seu livre critério, desde que respeitados certos limites previamente estipulados.

Uma vez traçadas (1) a regra-matriz que determina um tributo e (2) as espécies de tributos existentes no ordenamento, resta apenas indicarmos os mínimos limites de instituição tributária para termos uma visão geral do Sistema.

Decerto, há outros aspectos relevantes para compreensão *plena* do Sistema Tributário, mas ao menos os princípios constitucionais devem ser observados quando falamos de limites ao poder de tributar. Em uma apertada síntese, os princípios tributários expressos na Constituição são os seguintes:

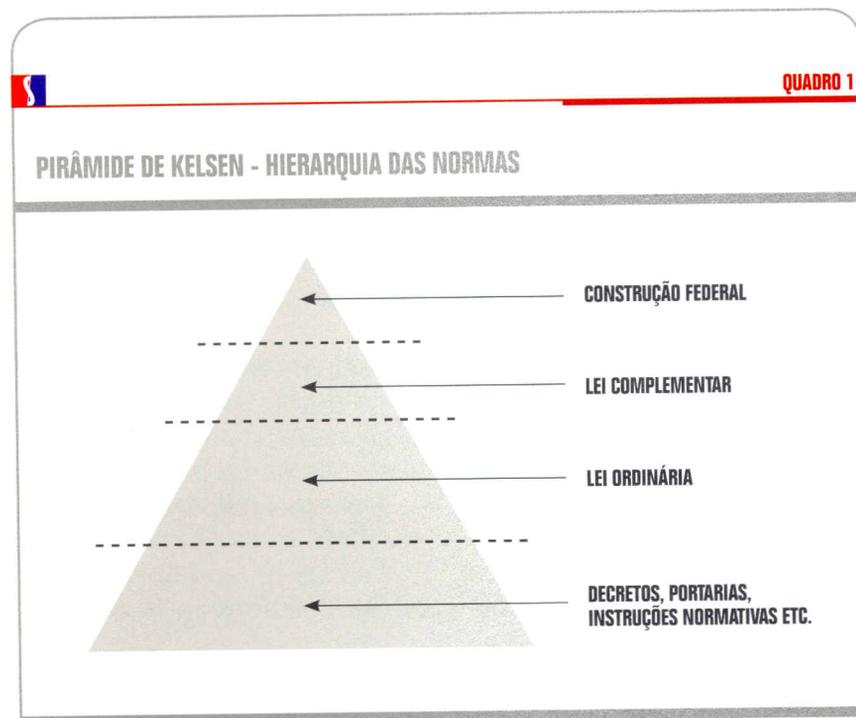
**A) CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

A Constituição obriga que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Daí porque o Imposto de Renda é calculado em faixas (alíquotas progressivas) mesmo para as pessoas jurídicas (entende-se o adicional de 10% como uma espécie de progressividade).

**B) LEGALIDADE**

Significa que todos os critérios da regra-matriz de um tributo devem estar contidos em lei, em regra, ordinária. Há apenas quatro tipos de tributos que exigem lei complementar: (1) imposto sobre grandes fortunas – não cobrado atualmente; (2) empréstimos compulsórios; (3) impostos residuais, ou seja, aqueles cujo critério material não está previsto na Constituição federal; e (4) contribuições previdenciárias residuais.

Há uma aparente exceção a esse princípio, posto que alguns tributos podem ter suas alíquotas modificadas por ato infralegal. Em verdade, há autorização constitucional para o Poder



Executivo promulgar Decretos estipulando as alíquotas de tributos com alto impacto regulatório no mercado consumidor. Trata-se de tributos com caráter extrafiscal, ou seja, cuja finalidade não é puramente arrecadatória, mas, sim, regulatória.

#### **C) IGUALDADE OU ISONOMIA**

Regra constitucional de tratamento igualitário dos contribuintes, mas respeitada a capacidade contributiva de cada um. Significa que as normas tributárias não podem favorecer estado ou município, nem mesmo bens, em razão da sua procedência ou do seu destino. Não significa que é inconstitucional qualquer concessão de benefício fiscal que vise ao desenvolvimento de uma região com desempenho econômico abaixo da média nacional, desde que tal benefício seja usufruído por todos que preencherem os critérios do plano de desenvolvimento.

#### **D) IRRETROATIVIDADE**

Impõe que os tributos só podem ser cobrados sob a lei que os discipline (relaciona-se, portanto, com o conceito de validade da norma). A lei pode ser aplicada retroativamente quando expressamente interpretativa, quando deixar de estabelecer como infração ato ainda pendente de julgamento ou quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

#### **E) ANTERIORIDADE**

Em suma, é proibida a cobrança de tributos de forma imediata, sendo que deve haver um prazo razoável para o início da cobrança (vigência da norma). O tempo mínimo é noventa dias.

#### **F) VEDAÇÃO DO CONFISCO**

Consiste na vedação de criação de tributos cuja cobrança seja de tal modo abusiva que implique a perda da pro-

priedade por parte dos contribuintes. Há polêmica quanto à progressividade de alíquota de IPTU por desocupação do solo e, principalmente, quanto à aplicabilidade desse princípio a multas cobradas pela Administração.

### **TRIBUTOS EM ESPÉCIE**

Conforme dito anteriormente, União, estados e municípios têm competência de cobrar determinados tributos. A Constituição federal prevê impostos em favor da União<sup>6</sup>, três estaduais<sup>7</sup> e mais três de competência municipal<sup>8</sup>.

A União detém, ainda, competência residual para instituir, mediante lei complementar, outros impostos, desde que sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo própria dos impostos expressamente previstos na Constituição. Poderá, ainda, na iminência ou no caso de guerra externa, criar impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais deverão ser suprimidos gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

É ainda competência da União instituir contribuições sociais e outras contribuições relativas à intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Os tributos federais são os seguintes:

#### **A) IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO**

Tem como materialidade a entrada de produtos estrangeiros no Brasil, sendo devido a partir do registro da declaração de importação. Sua base de cálculo é o valor aduaneiro da mercadoria, e suas alíquotas variam em razão dos produtos importados (bens considerados essenciais têm alíquotas reduzidas). É um dos exemplos de tributo extrafiscal, posto que o governo pode modificar suas alíquotas por meio de decreto, com aplicação imediata, para estimular ou evitar a entrada de determinadas mercadorias.

#### **B) IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO (IE)**

Também de caráter extrafiscal, tem disciplina bastante similar ao II e atualmente é cobrado sobre pouquíssimos produtos, de modo a estimular as exportações brasileiras.

#### **C) IMPOSTO DE RENDA (IR)**

O Imposto de Renda é devido tanto pelas pessoas físicas quanto pelas jurídicas sobre rendas e proventos de qualquer natureza que tenham sido recebidos a cada ano. As pessoas físicas apuram o IR de acordo com uma tabela com cinco faixas, progredindo de 0 a 27,5%<sup>9</sup>. Já a alíquota básica do IR pago pelas pessoas jurídicas se encontra, atualmente, fixada em 15% do lucro real, presumido ou arbitrado, previsto ainda um adicional de 10% sobre a parcela do lucro apurado que exceder a determinado valor.

#### **D) IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)**

Imposto plurifásico, ou seja, incidente sobre as diversas etapas do processo produtivo, respeitado o princípio da não cumulatividade, com alíquotas variáveis em razão da essencialidade dos produtos industrializados;

#### **E) IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS (IOF):**

Com alíquotas variáveis em virtude da operação financeira efetivada - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

#### **F) IMPOSTO TERRITORIAL RURAL (ITR)**

Cobrado do proprietário de áreas rurais, em alíquotas variáveis conforme o uso e a localização da terra;

#### **Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF):**

Previsto na Constituição federal, mas não instituído pelo governo.

É, ainda, devido à União as seguintes contribuições sociais:

**A) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO (CSL)**

Incidente sobre o lucro apurado pelas pessoas jurídicas, à alíquota de 9%, juntamente com o Imposto de Renda;

**B) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O FATURAMENTO (COFINS)**

Destinada ao financiamento da Seguridade Social: contribuição não cumulativa, incidente sobre o faturamento mensal das empresas, à alíquota de 7,6%. A mesma alíquota incide sobre bens ou serviços importados, calculados em termos fixados pela Receita Federal.

**C) CONTRIBUIÇÃO AO PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS)**

Também não cumulativa e incidente sobre o faturamento à alíquota de 1,65%. Também incide sobre importações.

**D) CONTRIBUIÇÃO SOCIAL AO INSTITUTO NACIONAL DE SEGURIDADE SOCIAL (INSS)**

Em geral à alíquota de 20% sobre a folha de pagamentos do empregador, a

cargo deste, e 11% sobre o salário de contribuição do empregado;

**E) ADICIONAL AO FRETE PARA RENOVAÇÃO DA MARINHA MERCANTE (AFRMM)**

Calculado sobre o frete, com alíquotas variadas devido à operação (no geral, 25%).

Por fim, cumpre explorarmos mais detidamente a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). Há diversos tipos de CIDE, porém a de maior impacto nas operações de empresas multinacionais no Brasil é a chamada CIDE - Royalties.

Trata-se de uma contribuição devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior<sup>10</sup>.

Frise-se que, nos termos da legislação em vigor, os contratos de transferência de tecnologia englobam os

serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes prestados por residentes ou domiciliados no estrangeiro. A contribuição será apurada mensalmente à alíquota de 10% sobre o *royalty* pago, creditado, entregue, empregado ou remetido a qualquer título ao exterior para remuneração das obrigações contratadas. Superada a competência tributária da União, resta analisarmos os impostos estaduais:

**A) IMPOSTO DE TRANSMISSÃO "CAUSA MORTIS" E DOAÇÃO (ITCMD)**

Cobrado sobre a transmissão de quaisquer bens ou direitos, à alíquota de 4%;

**B) IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS)**

Incide inclusive sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Em regra incidente sobre as operações de circulação de mercadorias, excetuadas as exportações, sempre sobre o valor agregado a cada operação mercantil, respeitada a não cumulatividade, com alíquotas variáveis, de 7% a 25%, em razão da destinação da mercadoria e da essencialidade das mercadorias e dos serviços;

**C) IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES (IPVA)**

Com alíquota variável de estado a estado, sendo no geral à alíquota de 4% do valor do veículo.

Além das taxas municipais (entre as quais as mais conhecidas são a Taxa de Coleta do Lixo e a Taxa de Fiscalização de Estabelecimento – TFE), os municípios podem arrecadar os seguintes tributos:

**A) IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL URBANA (IPTU)**

incidente sobre a propriedade de bens imóveis localizados dentro do pe-

TRIBUTOS - QUADRO RESUMO			
ENTE FEDERADO	TRIBUTOS		
	IMPOSTOS	TAXAS	CONTRIBUIÇÕES
UNIÃO	II	Exercício de poder fiscalizatório ou	CSL
	IE		COFINS
	IR	Uso potencial ou efetivo de serviço público.	PIS
	IPI		INSS
	IOF		AFRMM
	ITR		CIDE
	IGF		Contribuições profissionais.
Residuais Extraordinários	Contribuições de melhoria.		
ESTADOS	ITCMD	Exercício de poder fiscalizatório ou	CIP
	ICMS	Uso potencial ou efetivo de serviço público.	Contribuições de Melhoria.
	IPVA		
MUNICÍPIOS	IPTU	Exercício de poder fiscalizatório ou	CIP
	ITBI	Uso potencial ou efetivo de serviço público.	Contribuições de Melhoria.
	ISS		

rímetro urbano, podendo ter suas alíquotas progressivas de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade:

#### **B) IMPOSTO DE TRANSMISSÃO "INTER VIVOS" DE BENS IMÓVEIS (ITBI):**

devido na transmissão, a qualquer título, por ato oneroso, por natureza ou acessão física, de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição, com alíquotas variáveis de acordo com a legislação de cada município;

#### **C) IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA (ISS)**

Excluídos os sujeitos ao recolhimento de ICMS (serviços de comunicação e de transporte interestadual e intermunicipal), estabelecidos em lei complementar e com as alíquotas fixadas por cada município, variáveis em razão dos serviços prestados, sendo o mínimo de 2%.

Em 2002, a Constituição federal passou a autorizar os municípios e o Distrito Federal a cobrar Contribuição para Custeio da Iluminação Pública (CIP).

#### **REDUZINDO OS ENCARGOS**

Uma vez familiarizados com o Sistema Tributário e com as exações em espécie, fica nítida a dificuldade em traçar estratégias que reduzam a carga tributária devida pelos brasileiros: cada um dos entes federados tem competência própria para instituir e arrecadar diversos tributos. Logo, não é nada desprezível constituir e operar uma empresa considerando a carga tributária potencial em cada atividade. Trata-se, na verdade, de buscar redução de custo, preço e obter vantagem competitiva no mercado.

A título de ilustração, podemos citar uma empresa que tenha como objeto a prestação de serviços de suporte de informática (atividade sujeita ao recolhimento de ISS). Se essa empresa decide

revender um programa de computador (tido como mercadoria) em atenção a uma demanda de seus clientes, deverá recolher também o ICMS, imposto que não recolheria se apenas recomendasse a aquisição. Ainda que o custo do imposto seja repassado, a partir de tal venda a empresa deverá escriturar em livro próprio todas as operações em que seja devido o ICMS. Portanto, de uma simples operação empresarial, pode a sociedade se deparar com (1) aumento na carga tributária (custo); (2) conflitos de competência; (3) autuações; (4) multas; (5) gastos com a Justiça etc.

Disto podemos conceituar o verdadeiro planejamento tributário: trata-se de evitar a ocorrência desnecessária de fatos geradores de tributos. Além disso, pode-se focar, na seara das obrigações acessórias, a "otimização tributária", que pode ser obtida pela criação de mecanismos de controle e análise de dados, cenários e situações providos por recursos de tecnologia da informação e pela constituição de equipe de profissionais habilitados para tanto.

Ou seja, o empresário, atento aos encargos de cada atividade, pode escolher ou não exercê-la, considerando os tributos como qualquer outro custo do mercado. Trata-se do instituto da elisão fiscal, tão comumente (ou propositalmente) confundida com o pernicioso termo "evasão fiscal". Veja-se que, nos termos do nosso sistema tributário vigente, desde que a estratégia esteja dentro da legalidade, não há que se falar em evasão fiscal. Efetuar planejamento tributário é um direito do empresário na árdua tentativa de diminuir custos do negócio.

Para tanto, vale observar não apenas os princípios tributários, mas também os tratados internacionais e todos os normativos que validam a cobrança de qualquer exação. Decerto nem todas as cobranças efetuadas pelos órgãos públicos são feitas de forma irreparável,

e para discutir a aplicabilidade de regras possivelmente inconstitucionais (ou ilegais) é imprescindível valer-se de operadores do direito, assim como do Poder Judiciário, a fim de que não sejam cobradas exações indevidas, multas sancionatórias e outros acréscimos legais.

De fato, conforme já dita anteriormente, somos críticos ao volume de tributos existentes hoje no Brasil. Não é razoável pagar dois (às vezes quatro) tributos distintos sobre uma mesma operação para diversos entes tributantes. Vejamos, por exemplo, o caso das contribuições PIS e COFINS. Apesar de destinações distintas, ambas incidentes sobre a totalidade das receitas das empresas. Outro caso clássico seria o IRPJ e a CSL. Ambos os tributos incidem sobre os resultados das empresas (lucros). Sobre as atividades das empresas industriais ou comerciais, vemos o IPI e o ICMS, que, apesar de materialidade e competências distintas, gravam igualmente suas operações.

Perguntamos: tal diversidade ou criatividade fiscal serve para qual motivo? Qual seria o verdadeiro vetor de existência de tantos tributos no Brasil? Garantir a autonomia orçamentária dos membros da Federação ou iludir e confundir o contribuinte com fito arrecadatório?

Em nossa opinião, o Brasil deveria passar por uma reforma completa de seu sistema tributário nacional, sem perder o foco na Constituição federal e no pacto federativo e sem repetir os erros das tentativas anteriores, as quais jamais saíram do papel. A reforma verdadeira que propomos seria consubstanciada na consolidação de tributos "gêmeos", na redução drástica de burocracias administrativas, na redução das alíquotas ou encargos de maneira gradativa e, principalmente, resgatar/transformar os representantes fazendários (federal, estadual e municipal) em educadores fiscais (evitando a pecha de

alozes dos contribuintes), aumentando sua eficiência fiscalizatória, mas sem imposição de métodos de ameaça e arbitrários.

Nossa sociedade deve novamente observar ou resgatar o princípio constitucional da igualdade, pois todos somos equivalentes em nosso sistema jurídico: contribuintes, União federal, estados e municípios. Não há hierarquia. O que há é o sentido de igualdade, justiça e segurança jurídica para todos. ■

[ftramos@almeidalaw.com.br](mailto:ftramos@almeidalaw.com.br)



1. Estudo do IBPT publicado sob o título "Verdadeiro Custo da Tributação Brasileira", em 27/05/2008 – disponível no endereço eletrônico <http://www.ibpt.com.br/home>, acessado em 19/05/2010.

2. Esta lição é comum a inúmeros e ilustres juristas; mas aqui destacamos a obra de Paulo de Barros Carvalho - "Direito Tributário, Linguagem e Método". Editora Noeses, São Paulo: 2009 – pela autoria da Regra Matriz de Incidência Tributária.

3. Cumpre esclarecer que o Distrito Federal acumula as competências tributárias de estados e municípios, motivo pelo qual não terá abordagem destacada nesta matéria.

4. Artigo 155, inciso II, da Constituição federal.

5. Artigo 145 da Constituição federal. Alguns doutrinadores consideram empréstimos compulsórios como tributo e outros separam "contribuição de melhoria" das demais contribuições.

6. CF/88, artigo 153 e outros.

7. CF/88, artigo 155.

8. CF/88, artigo 156.

9. Lei nº 11.482/2007, Instrução Normativa RFB nº 983/2009.

10. Lei nº 10.168/00, art. 2º, caput.

11. Lei nº 10.168/2000, art. 2º, § 4º; Decreto 4.195/02, art. 10

## NOTAS