

Curso de Graduação em

Ciências Contábeis a distância

CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA I

Maria Denize Henrique Casagrande
Sérgio Murilo Petri



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro Sócio-Econômico
Departamento de Ciências Contábeis



C334p Casagrande , Maria Denize Henrique

Contabilidade Tributária I / Maria Denize Henrique Casagrande, Sérgio Murilo Petri .
3.impri. - Florianópolis : Departamento de Ciências Contábeis /UFSC, 2013.

174 p. : il

Curso de Graduação Ciências Contábeis

Inclui bibliografia

ISBN 978-85-62894-21-3

1. Legislação tributária. 2. Imposto sobre serviços. 3. Imposto sobre circulação de mercadorias. 4. Imposto sobre produtos industrializados. 5. Educação a distância. I. Petri, Sérgio Murilo. II. Universidade Federal de Santa Catarina/Departamento de Ciências Contábeis. III. Título.

CDU: 657:336

GOVERNO FEDERAL

Presidente da República – Dilma Vana Rousseff

Ministro da Educação – Aloizio Mercadante

Diretor de Educação a Distância da CAPES – João Carlos Teatini de Souza Clímaco

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA

Reitor – Roselane Neckel

Vice-Reitor – Lúcia Helena Pacheco

Pró-Reitor de Assuntos Estudantis – Simone Matos Machado

Pró-Reitora de Pesquisa – Jamil Assereuy Filho

Pró-Reitora de Extensão – Edison da Rosa

Pró-Reitora de Pós-Graduação – Joana Maria Pedro

Pró-Reitora de Graduação – Roselane Fátima Campos

Secretária Especial da Secretaria Gestão de Pessoas – Neiva Aparecida Gasparetto Cornélio

Pró-Reitora de Planejamento e Orçamento – Beatriz Augusto de Paiva

Secretária de Cultura – Paulo Ricardo Berton

Coordenadora UAB/UFSC – Sonia Maria Silva Correa de Souza Cruz

CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO

Diretora – Elisete Dahmer Pfitscher

Vice Diretor – Rolf Hermann Erdman

DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

Chefe do Departamento – Luiz Felipe Ferreira

Subchefe do Departamento – Joisse Antonio Lorandi

Coorda. Geral do Curso de Graduação na modalidade a distância – Maria Denize Henrique Casagrande

Coordenadora de Educação a Distância – Eleonora Milano Falcão Vieira

Coordenador de Tutoria – Altair Borgert

Coordenador de Pesquisa - Darci Schnorrenberger

Coordenador de TCC – Roque Brinckmann

Coordenador de Ambiente Virtual de Ensino e Aprendizagem – Irineu Afonso Frey

Coordenador Financeiro – Erves Ducati

Coordenadora Pedagógica – Ernesto Fernando Rodrigues Vicente

EQUIPE DE PRODUÇÃO DE MATERIAL - PRIMEIRA EDIÇÃO

Coordenação de Design Instrucional – Fernanda Pires Teixeira

Design Instrucional – Isabel Maria Barreiros Luclktenberg

Revisão Textual – Júlio César Ramos

Coordenação de Design Gráfico – Giovana Schuelter

Design Gráfico – Ariana Schlösser

Felipe Augusto Franke

Ilustrações – Aurino Neto

Ariana Schlösser

Design de Capa – Guilherme Dias Simões

Felipe Augusto Franke

Steven Nicolás Franz Peña

Projeto Editorial – André Rodrigues da Silva

Felipe Augusto Franke

Guilherme Dias Simões

Steven Nicolás Franz Peña

EQUIPE DE PRODUÇÃO DE MATERIAL - TERCEIRA EDIÇÃO

Coordenação de Design Instrucional – Andreia Mara Fiala

Design Instrucional – Isabel Maria Barreiros Luclktenberg

Coordenação de Design Gráfico – Giovana Schuelter

Design Gráfico – Felipe Augusto Franke

Ilustrações – Aurino Neto

Ariana Schlösser

Design de Capa – Guilherme Dias Simões

Felipe Augusto Franke

Steven Nicolás Franz Peña

Projeto Editorial – André Rodrigues da Silva

Felipe Augusto Franke

Guilherme Dias Simões

Steven Nicolás Franz Peña

SUMÁRIO

UNIDADE 1 – LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA –

UMA RETROSPECTIVA	12
1.1 Dinâmica do sistema tributário nacional.....	13
1.2 Natureza jurídica dos tributos	19
1.3 Classificação dos tributos.....	19
Impostos.....	20
Partilha dos impostos	22
Taxas.....	23
Contribuição de melhoria	24
Contribuições especiais	25
Empréstimos compulsórios	28
1.4 Contabilidade tributária: conceitos, princípios e normas básicas ...	29
Objeto da contabilidade tributária	32
O método de aplicação da contabilidade tributária	33
Referências	40

UNIDADE 2 – IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS).....44

2.1 Evolução histórica dos tributos	45
2.2 Imposto sobre serviços	50
2.3 Enquadramento legal	52
2.4 Obrigação tributária	54
2.5 Fato gerador.....	54
2.6 Base de cálculo.....	56
2.7 Alíquota	57
2.8 Contribuintes ou responsáveis.....	67
Referências	75

UNIDADE 3 – IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À

CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS).....80

3.1 Enquadramento legal	81
3.2 Obrigação tributária	85
3.3 Fato gerador.....	85
3.4 Base de cálculo.....	86
3.5 Alíquota	88
3.6 Contribuintes ou responsáveis.....	90
Referências	99

UNIDADE 4 – IMPOSTO SOBRE PRODUTOS

	INDUSTRIALIZADOS (IPI).....	104
4.1	Enquadramento legal	105
	Disposição constitucional.....	105
	Código tributário nacional	106
4.2	Considerações iniciais.....	107
	Conceito	108
	Princípios constitucionais do IPI.....	109
4.3	Da obrigação principal.....	118
	Aspecto temporal	118
	Aspecto espacial	118
4.4	Fato gerador.....	119
	Produto industrializado.....	121
	Exclusões do conceito de industrialização (art.5º. do RIPI/02).....	126
	Hipóteses de ocorrência do fato gerador (art. 34)	128
	Ocorrência do fato gerador por presunção legal (art. 35).....	129
	Exceções (art. 37 e 38).....	131
4.5	Das isenções – conforme o RIPI, dos artigos 47 ao 63 – casos de isenção	133
	Alíquota zero: definição	133
	Alguns capítulos da TIPI tributados à alíquota zero	138
	Manutenção dos créditos – alíquota zero	139
	Saldo credor – créditos inclusos – alíquota zero	140
	Produto não tributado (NT): definição.....	140
4.6	Estabelecimento industrial, equiparado a industrial, atacadista e varejista	143
	Estabelecimento industrial, equiparado a industrial, atacadista e varejista.....	143
	Estabelecimento equiparado a industrial (art. 9º. do decreto 4.544/2002)	143
	Firmas interdependentes (art. 520 do RIPI).....	147
	Estabelecimento equiparado a industrial por opção: (art.11 do RIPI).....	148
4.7	Da redução e majoração do imposto	151
4.8	Base de cálculo.....	153
4.9	Alíquota	154
4.10	Contribuintes ou responsáveis.....	157
	Do sujeito passivo da obrigação tributária (art. 21 ao 23 do RIPI).....	157
	Contribuintes (art. 24).....	158
	Responsáveis (art. 25)	159
	Responsável como contribuinte substituto (art. 26)	161
	Responsabilidade solidária (art. 27).....	161
	Referências	172

CARO(A) ALUNO(A),

Sinta-se bem recebido(a) nesta disciplina!

É com muito prazer que preparamos este material para você. Nesta disciplina de “Contabilidade Tributária I” procurar-se-á conhecer a estrutura básica de alguns impostos que as nossas empresas recolhem aos cofres públicos (fisco). Esta disciplina é uma continuação de outras disciplinas estudadas até o presente momento por você; portanto, deve-se utilizar os conhecimentos até aqui internalizados por você, caro(a) aluno(a).

Nosso objetivo é dar-lhe a oportunidade de conhecer os impostos sobre a produção, circulação e prestação de serviços, em cada uma das esferas de governo, ou seja, trataremos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), 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 Serviços (ISS), por alguns ainda conhecido como Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISQN).

Para isso, você, aluno(a), deve ser curioso(a) e buscar no seu estado e no seu município suas legislações para estudá-las, pois o processo ensino-aprendizagem dos conhecimentos sistematizados não é algo pronto e natural contido como gênese em cada ser humano, mas um processo que se constitui de múltiplos componentes do conhecimento e seus vínculos com a condição humana (LAFFIN, 2001, 2005).

Por isso, a sua curiosidade será imprescindível nesta caminhada, e a motivação será uma força que se encontra no interior de cada um e que pode estar ligada a um desejo. Assim, uma pessoa não pode jamais motivar a outra: o que ela pode fazer é estimular a outra a continuar a percorrer um caminho. A probabilidade de que uma pessoa siga uma orientação de ação desejável está diretamente ligada à força do desejo de querer continuar a trilhar esse caminho. Esperamos muito tê-lo conosco, comigo e com o professor Sérgio Murilo Petri, que é quem está ministrando esta disciplina no nosso curso presencial. Eu apenas estou aqui, agora, para acompanhá-lo mais um pouquinho nesta jornada que você está trilhando na busca do conhecimento.

Faça um bom proveito dos conhecimentos aqui adquiridos!

*Profa. Dra. Maria Denize Henrique Casagrande
e Prof. Dr. Sérgio Murilo Petri.*

LISTA DE SIGLAS

Art.	Artigo
CF	Constituição Federal
COFINS	Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social
CRC	Conselho Regional de Contabilidade
CREA	Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia
CSSL	Contribuição Social sobre o Lucro
CTN	Código Tributário Nacional
DF	Distrito Federal
DL	Decreto-Lei
EC	Emenda Constitucional
FGTS	Fundo de Garantia por Tempo de Serviço
ICMS	Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto de Exportação
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre Importação
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IOC	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativos a Títulos e Valores Mobiliários
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
IRRF	Imposto de Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços
ISQN	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão Inter-vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens móveis por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre Imóveis – (Municipal)
ITCD	Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação - (Estadual)
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
LALUR	Livro de Apuração do Lucro Real
LC	Lei Complementar
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
RICMS	Regulamento do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
RIPI	Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
SENAC	Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SESC	Serviço Social do Comércio
SESI	Serviço Social Industrial
SIMPLES NACIONAL OU SUPERSIMPLES	Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
SINTEGRA	Sistema Integrado sobre Operações Interestaduais com Mercadorias e Serviços
STN	Sistema Tributário Nacional
TIPI	Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados
UF	Unidade da Federação

Unidade 1

LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA - UMA RETROSPECTIVA

Nesta unidade vamos apresentar uma retrospectiva das cinco primeiras unidades discutidas e aprendidas na disciplina de “Legislação Tributária”, como Tributos: definição, classificação, competências; uma revisão dos Princípios Constitucionais, aspectos muito bem trabalhados pelo professor Dr. Ubaldo Balthazar, renomado professor de Direito Tributário.

Trataremos de alguns conceitos da Legislação Tributária que são utilizados dentro da legislação dos Impostos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e sua consequência nos registros (escrituração) contábeis.

Ainda, trataremos da Contabilidade Tributária: seus conceitos, princípios, normas e objeto. Iniciaremos nossa revisão pela dinâmica do Sistema Tributário Nacional.

1.1 DINÂMICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Vamos iniciar nossos estudos entendendo como acontece a dinâmica do Sistema Tributário Nacional, criando a base necessária para os aprofundamentos e especificidades das próximas unidades.



O Sistema Tributário Nacional limita-se a definir as competências tributárias, enquanto os conceitos e definições constam no Código Tributário Nacional (CTN), que define **tributo** como:

LEGISLAÇÃO

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 (art. 3º.) (BRASIL, 1993).

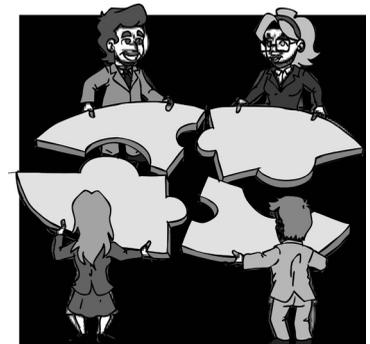


O próprio conceito de Sistema Tributário Nacional tem várias interpretações. Por exemplo, *Sistema*, segundo o mestre Nogueira (1968): “[...] é um conjunto harmônico e ordenado de elementos, que podem ser heterogêneos, diversificados, variados, mas que se reúnem em função de um critério unificador”.

Bastos (apud ICHIHARA, 1980, p. 26) entende o sistema como “um conjunto de elementos que passam a adquirir individualidade, por estarem agrupados em torno de princípios comuns”.

Bastos (1997, p. 101) conclui dizendo que “constitui um sistema todo conjunto de elementos organizados de tal sorte que a alteração em um deles cause no todo, como por exemplo, o sistema solar, o sistema nervoso, o sistema métrico, o sistema militar e o sistema constitucional”.

Dá-se o nome de Sistema Tributário ao conjunto de normas agrupadas pelo conceito de tributo. Dentro do sistema jurídico global (conjunto de todas as normas jurídicas), deve-se isolar aquelas que tratam de tributo. Se desejar





trabalhar com o Sistema Tributário Nacional, isolam-se uma a uma dentro da Constituição (que também é um sistema) as regras atinentes a cada tributo (BASTOS, 1997, p. 102).

Sistema Tributário Nacional “é o conjunto de regras constitucionais e infra-constitucionais de natureza jurídico-tributária, harmonicamente coordenadas e subordinadas fundadas em cânones ou preposições que garantem e legitimam a estrutura elaborada”, segundo Cretella Júnior (1993).

Já Falcão (1964, p. 35) define como “Sistema Tributário o conjunto dos tributos existentes em um Estado, considerados seja nas suas recíprocas relações, seja quanto aos efeitos globalmente produzidos sobre a vida econômica e social”.

Para Lazarin (1992, p. 75), “sistema tributário é o conjunto de normas jurídicas que disciplinam o exercício de impor, fiscalizar e arrecadar todos os tributos do país, pelos entes políticos e órgãos públicos aos quais a Constituição atribui competência tributária”.

Concluimos, então, que Sistema Tributário é o conjunto de normas jurídico-tributárias, harmonicamente relacionadas e coordenadas entre si, subordinadas aos princípios fundamentais que as abrangem, dando coerência ao todo.

E o Sistema Tributário Nacional está inserido em nossa CF/88 no **Título VI - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO**, no capítulo I, Seção I - *Dos Princípios Gerais* dos art. 145 a 162. Vejamos o que diz o artigo 145.



LEGISLAÇÃO

Art. 145 – A União os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas (BRASIL, 1988).



Partindo desse artigo da Constituição Federal, voltamos ao conceito de tributo e constatamos que há várias definições, como a das autoras Grzybovski e Hahn (2006), que afirmam ser o tributo uma participação obrigatória do

indivíduo, da empresa e da instituição para o financiamento dos gastos do ente tributante para a manutenção e a prestação de serviços públicos.

Essa obrigação tributária é o exercício de poder jurídico “por força do qual uma pessoa (sujeito ativo) pode exigir de outra (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) em virtude de uma circunstância reconhecida pelo direito como produzindo aquele efeito (causa da obrigação)” (SOUSA, 1975, p. 83).

No tocante à obrigação tributária é importante ressaltar que nasce uma obrigação quando por meio de uma relação jurídica, determinada pessoa credora pode exigir de outra pessoa devedora uma prestação chamada objeto, por determinação legal ou manifestação de vontade (OLIVEIRA et al., 2007).

A obrigação tributária está definida de acordo com o art. 113, do CTN (BRASIL, 1993), que dispõe:



LEGISLAÇÃO

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.



Em relação à definição do Código Tributário, Coêlho (2005, p. 696), afirma que:

O Código adota a terminologia clássica e fala em *obrigação*, adjetivando-a de *tributária*, para dividi-la em principal e acessória. Contudo, rigorosamente, inexistem obrigações acessórias, senão que prescrições de fazer e não-fazer diretamente estatuídas em lei, como, v.g., apresentar declaração de rendimentos, emitir notas fiscais, não manter estoques desacompanhados de documentação fiscal, tudo no interesse da Fazenda Pública.



Já Cassone (2009, p. 142), ao se reportar à obrigação tributária, afirma que:

o vínculo jurídico que une duas pessoas, uma chamada sujeito ativo (Fisco) e outra sujeito passivo (contribuinte), que, em vista de esta última ter praticado um fato gerador tributário, deve pagar àquela certa quantia em dinheiro denominado tributo.

Desse modo, surgem os três elementos básicos da obrigação tributária: a lei, o objeto e o fato gerador, que já foram trabalhados na disciplina de Legislação Tributária.

Embora existam diversas fontes de receitas tributárias (FABRETTI, 2006), o Estado busca mais recursos na sociedade. De outra parte, o contribuinte procura proteger-se através de ações no Judiciário, realizando planejamento tributário, ou praticando a sonegação fiscal.

Também se faz necessário esclarecer o que seja obrigação principal e acessória. De acordo com Pohlmann (2006), a obrigação tributária é a relação jurídica que vincula o credor, na figura do Estado, ao devedor, na figura do contribuinte ou responsável legal. E ainda afirma que:

A Obrigação Principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. A Obrigação Acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização, e, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (POHLMANN, 2006).

Conclui-se que cada ente político, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, cada um tem seu Sistema Tributário regendo seus tributos que são suas fontes de recursos para dar suporte às despesas que cada um dos entes públicos tem dentro do seu ordenamento tributário, dando a cada um independência financeira, outorgando-lhes o poder de tributar, desde que respeitando os princípios constitucionais, segundo o art. 150 da CF/88.

Por fim, podemos afirmar que os elementos que caracterizam o tributo são:

- Prestação pecuniária compulsória:

Prestação – o objetivo da obrigação tributária é o ato de prestar, ou seja, realizar o pagamento.

Pecuniária – o sentido da palavra “pecuniária” é dinheiro. Então, todo tributo deverá ser pago em dinheiro, atendendo ao princípio universal do respeito à capacidade contributiva do contribuinte.

Compulsória – a obrigatoriedade é traço distintivo do tributo: é pela compulsoriedade que a pessoa, de acordo com a situação prevista em lei, demonstra ter capacidade econômica de contribuir para os cofres públicos, é obrigada a essa contribuição, não podendo dela escapar por sua vontade. Por isso, escapam ao conceito de tributo as doações, por não serem compulsórias, mas voluntárias.



Então, *prestação pecuniária compulsória* quer-se dizer que só são tributos aquelas obrigações de pagar, em dinheiro, impostas pela lei, independentemente da vontade do contribuinte.

- Em moeda cujo valor nela se possa exprimir.

A prestação do tributo, em regra, é satisfeito em moeda corrente do país. No Brasil do passado, pagaram-se tributos com minérios; hoje, pode-se pagar com títulos da dívida pública e até com bens imóveis, quando permitido por lei.

Pagam-se em selo títulos da dívida pública e tudo que puder ser traduzido em valor pecuniário. Esta definição abre brecha para que, além da moeda, certos bens – aí incluídos o trabalho humano – possam ser entregues como se moeda fossem, desde que passíveis de uma correspondência com esta, em termos de valor.

- Que não constitua sanção de ato ilícito.

A prestação do tributo não deve ser justificada como punição do Estado, e nem deve ser encarada como isso, embora imposição, o mais das vezes, se faça sentir no instante em que ocorra um fato admitido como lícito, como praticado com permissão total da Lei.

Não confundir a multa da penalidade com o tributo. A punibilidade tem outra base legal. A punição decorre de fatos imputáveis, externada por penali-



dade pecuniária, não é tributo. O próprio não cumprimento de deveres tributários também pode gerar multa, mas esta não se confunde com o tributo, que pressupõe, sempre, a licitude do ato que o gerou. Os atos ilícitos (contrários à lei) podem ser punidos de várias formas: restrição à liberdade (reclusão, detenção, prisão simples) ou pena pecuniária (multa).

- Instituída em lei.

Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei; este é o cânone (a regra) da legalidade, inscrito decisivamente no art. 5º, II, da CF. Vale dizer que sem lei não há tributo.

O fundamento do dever de pagar o tributo há de ser sempre uma lei ou ato que possua a mesma força; ficam excluídas, pois, as obrigações que derivam do contrato ou da vontade unilateral pactuado pelas partes; estes atos também são informados pela lei, que, contudo, limita-se a emprestar força ao pactuado pelas partes, e não a instituir o tributo. Essa parte da definição faz referência a um aspecto fundamental: O Princípio da Legalidade.

- E cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Esse ato da Administração Pública representa a primeira manifestação da atividade de que fala a Lei Complementar na definição de tributo e tem o nome de lançamento. Vale dizer, a cobrança dos impostos deve ser feita por meio de atividade administrativa plenamente vinculada, através de lançamento e cobrança fiscais.

A administração fiscal cobra o tributo mediante atividades administrativas que lhes são próprias. Essas atividades são vinculadas (à lei) porque não comportam apreciação discricionária.

Ato Discricionário: quando a autoridade competente pode escolher entre praticá-lo ou não, tendo em vista critérios de conveniência ou oportunidade; isso ocorre quando a lei permite a opção do administrador. Exemplo: convocação de concurso público.

Ato Vinculado (sem poder de arbítrio): quando a lei determina a conduta do funcionário administrativo, não possibilita apreciação sobre conveniência ou oportunidade; desde que se verifiquem os pressupostos legais, a administração está obrigada a praticá-lo.

No caso de tributo, desde que tenha ocorrido o fato gerador, nasce uma obrigação para o sujeito passivo, e a autoridade competente deverá exigí-lo nos estritos termos da lei, ou seja, não pode cobrar nem a mais, nem a menos, não pode cobrá-lo sem seguir o procedimento legal para a sua cobrança, isto é, mediante o **Lançamento**.

Ainda pela definição do art. 3º do CTN, Cassone (2004) destaca três características principais: “a **compulsoriedade**; a **legalidade** e a **atividade administrativa plenamente vinculada**”.

Compulsoriedade – o contribuinte é obrigado a pagar.

Legalidade – exigência através de lei.

Atividade administrativa plenamente vinculada – o fisco tem o poder e o dever de cobrar.

1.2 NATUREZA JURÍDICA DOS TRIBUTOS

De acordo com o art. 4º, do CTN “a **natureza jurídica** específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevante para qualificá-la: I – a **denominação** e demais características formais adotadas pela lei; II – a **destinação** legal do produto da sua arrecadação” (CASSONE, 2009, p. 53 grifo do autor).

O tributo revela-se, portanto, pelo seu conteúdo material (seu objeto nuclear, seu elemento essencial) que é seu FATO GERADOR e não por seu aspecto formal. O preceito legal tem por objetivo impedir que a ignorância ou má-fé possa levar o legislador a invadir competências de outro ente tributante ou, mesmo, onerar o sujeito passivo com tributos já existentes.

1.3 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Os tributos são classificados em três categorias:

- Impostos
- Contribuição de melhoria
- Taxas



Conceito legal – Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (art. 16, CTN/66).



Para que você possa entender a diferença e classificar corretamente os tributos conforme sua categoria, vamos detalhar cada uma delas. Preste atenção!

1.3.1 IMPOSTOS

O art. 167, IV da CF/88 apresenta ainda outra característica do Imposto:



LEGISLAÇÃO

Art. 167. São vedados:

IV – a vinculação de receita de impostos a órgãos, fundo ou despesa, ressalvada a repartição do produto dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para a realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37 XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem assim o disposto no § 4º, deste artigo.

§ 4º É permitida a vinculação de receitas próprias geradas pelos impostos a que se referem os arts. 155 e 156, e dos recursos de que tratam os arts. 157, 158 e 159, I, 'a' e 'b', e II, para a prestação de garantia ou contragarantia à União e para pagamento de débitos para com esta.



Mais à frente, nesta unidade, você será convidado a preencher alguns quadros em relação à repartição da Receita da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios.

Voltando à definição de imposto, Cassone (2009, p. 65) diz que

o contribuinte paga o imposto e não recebe nenhuma contraprestação direta e imediata, sendo essa a característica principal desse tributo, que o distingue dos demais, e que levou Geraldo Ataliba a formular, cientificamente, a clássica definição de tributos em *Vinculados e Não-vinculados* (a uma atuação estatal referida ao contribuinte).

O tributarista Paulo de Barros Carvalho definiu “Imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público” (CARVALHO, 1993).

Fala-se em competência privativa para a instituição dos **impostos**, que o contribuinte enumerou, nominalmente, indicando a cada uma das pessoas políticas quais aqueles que lhe competia estabelecer. São eles:

- a) Impostos sobre o comércio exterior atribuídos à União – IE e II
- b) Impostos sobre o patrimônio qualquer e a renda atribuídos à União – IR, ITR e IGF
 - b1) atribuídos aos Estados e DF – IPVA
 - b2) atribuídos aos Municípios – IPTU
- c) Impostos sobre a transmissão, circulação e produção atribuídos à União – IPI
 - c1) atribuídos aos Estados e DF – IOC, ICMS, ITCD
 - c2) atribuídos aos Municípios – ITBI, ISS
- d) Impostos extraordinários, que a União poderá instituir, na iminência ou no caso de guerra externa, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (art. 154, II da CF/88).
- e) Impostos previamente indeterminados, que a União fica autorizada a criar, na porção conhecida por residual de sua competência, desde que o faça por Lei Complementar, fixando-se como parâmetros que não sejam cumulativos, nem venham a ter a mesma hipótese de incidência e a mesma base de cálculo dos impostos adjudicados aos Estados, ao Distrito Federal e aos municípios (art., 154, I da CF/88).

IE – Imposto sobre a exportação. II – Imposto sobre a importação
IR – Imposto sobre a renda e proventos de natureza. ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural. IGF – Imposto sobre grandes fortunas. IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores. IPTU – Imposto sobre a propriedade territorial urbana. IPI – Imposto sobre produtos industrializados. IOC – Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários. ICMS – Imposto relativo às operações de circulação de mercadorias e a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações. ITCD – Imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação. ITBI – Imposto sobre a transmissão. ISS – Imposto sobre serviços.

Em seguida, você deve preencher alguns quadros conforme a partilha dos tributos no art. 167, IV. Siga adiante!



1.3.2 PARTILHA DOS IMPOSTOS



Será que você entendeu bem essa distribuição de tributos? É muita coisa, não é mesmo?

No entanto, é importante que você saiba como acontece essa partilha de impostos. Para isso, vamos exercitar preenchendo os quadros abaixo. Tente fazer sem colar, hein!

- **União**

DISCRIMINAÇÃO	UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS	FUNDO ESPECIAL
1. I. Exportação				
2. I. Importação				
3. I. Territ. Rural				
4. I. Renda				
5. I. Grandes Fortunas				
6. IOC				
7. IPI				

Quadro 1.1 – Partilha dos impostos de competência da União.

- **Estados e Distrito Federal**

DISCRIMINAÇÃO	UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS	FUNDO ESPECIAL
1. ICMS				
2. ITCD				
3. IPVA				
4. IRRF				

Quadro 1.2 – Partilha dos impostos de competência dos Estados e Distrito Federal.

- **Municípios**

DISCRIMINAÇÃO	UNIÃO	ESTADOS E DF	MUNICÍPIOS	FUNDO ESPECIAL
1. IPTU				
2. ITBI				
3. ISS				
4. IRRF				

Quadro 1.3 – Partilha dos impostos de competência dos municípios.

1.3.3 TAXAS

São cobradas em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização efetiva ou potencial de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição, conforme define o artigo 18 do CTN:

Ensina o professor Geraldo Ataliba (1992, p. 169): “taxa é o tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal direta e imediatamente referida ao obrigado”.

Poder de polícia – é a fiscalização dos serviços que o Estado presta – faculdade de que dispõe a Administração Pública para condicionar e restringir o gozo de bens, atividades e direitos individuais em benefício da coletividade e do próprio Estado – é a ação no sentido de disciplinar conduta.

É, portanto, o poder de polícia, a faculdade que tem a administração de intervir na atividade privada, para regulamentá-la com o objetivo de assegurar o bem-estar geral.

O **serviço é efetivo** quando ministrado ao contribuinte, a qualquer título, isto é, porque lhe interessa ou porque deve sujeitar-se a ele por sua atividade em relação a terceiros. Exemplo: taxa judiciária para solicitar certidão.

A taxa pressupõe uma ação do Poder Público: a cobrança de uma taxa é vinculada ou ao exercício de polícia, ou ao custeio de serviços públicos específicos e divisíveis que o Poder Público presta ao contribuinte, ou coloca à sua disposição potencial.

O **serviço é potencial** quando, compulsório, funciona efetivamente à disposição do contribuinte. Compulsório o pagamento, não o uso. Exemplo: taxa de iluminação pública, coleta de lixo.

O **serviço é específico** quando pode ser separado em unidades autônomas de intervenção da autoridade ou de sua utilidade, ou de necessidade pública que o justificou: a existência do corpo de bombeiros para o risco potencial do fogo; taxa delitos; segurança pública.

O **serviço é divisível** quando pode funcionar em condições tais que se apure a utilização individual pelo usuário. Exemplo: a expedição de certidões; concessão de porte de armas; a aferição dos pesos e medidas, passaporte.



Preço público – é a exploração da atividade econômica pelo Estado. Exemplo: conta de luz, água, telefone, correio.



SAIBA MAIS

Se você ainda tem dúvida sobre os conceitos de taxa, preço público e tarifa, leia o Capítulo 3 de CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação; definição de tributos e suas espécies; conceito e classificação dos impostos; doutrina, prática e jurisprudência.** 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

Taxa e Tarifa – *Taxa* é um tributo e, como tal, está sujeita a todos os princípios tributários próprios dos tributos (legalidade, anterioridade, irretroatividade etc.).

Tarifa é preço e não está subordinada aos princípios tributários. Além disso, os serviços típicos do Estado dão margem à cobrança de taxas; os serviços que, mesmo prestados pelo Estado, possam ser explorados por particulares, podem ser remunerados por tarifas.

Outra discussão doutrinária é sobre o pedágio, se taxa ou serviço público tarifado. Deixaremos essa discussão para os fóruns da disciplina.

1.3.4 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA



Muitas pessoas acham que não existe mais essa espécie de tributo, por não se ter notícia de sua cobrança por parte da União, dos estados, Distrito Federal e municípios, ou também que só os municípios podem legislar sobre o assunto; porém, alertamos que a CF/88 em seu art. 145 trata desse tema, com o seguinte texto “decorrentes de obras públicas”.

Será ela devida desde que a obra pública cause efetiva melhoria, isto é, se houver a valorização do imóvel beneficiado pela obra pública, pois não se coadunaria com a lógica, nem com a disposição constitucional, se, apesar da obra pública, não houver melhoria do imóvel que se pretende tributar (que está associada ao sentido de valorização) (CASSONE, 2004).

É este um tributo que se distingue nitidamente dos demais, pois é decorrente de obras públicas, que são limitadas no tempo, em contraposição a serviços públicos (sobre os quais incide a taxa), que normalmente são de natureza continuada. Mas, de qualquer forma, o traço distintivo ou característico da **contribuição de melhoria** é a realização de obras públicas.

Segundo o professor de Legislação Tributária Ubaldo Balthazar (2009), embora as contribuições especiais ou sociais tenham sido utilizadas em períodos anteriores à Segunda Guerra Mundial por vários estados europeus, foi depois desse conflito que o fenômeno da parafiscalidade difundiu-se. Como vimos, antes, eles se caracterizam por serem instituídos por uma pessoa jurídica de direito público com competência para tributar, que delegava a chamada capacidade tributária ativa (competência para arrecadar) a outra pessoa jurídica de direito público, ou de direito privado que exerça, evidentemente, uma atividade de interesse público.

Os tributos parafiscais foram adotados em vários ordenamentos positivos. No Brasil, adentraram no sistema constitucional tributário com a Carta de 1967, apesar de sua utilização anterior, em sede de legislação infraconstitucional. A doutrina pátria, majoritariamente, entende que as chamadas “contribuições parafiscais”, denominação também dada à espécie por alguns tributaristas, têm natureza tributária, seguindo a orientação consolidada pelo Supremo Tribunal Federal em vários julgados.

1.3.5 CONTRIBUIÇÕES ESPECIAIS

São elas de natureza jurídica tributária, não só pelo fato de estarem inseridas no capítulo do sistema tributário, mas também porque o texto constitucional faz referência expressa a princípios de direito tributário.

No direito tributário da CF/88, as contribuições especiais são três, para financiar os deveres do Estado em três áreas: a da seguridade social (previdência, saúde e assistência social), a da intervenção no domínio econômico e social (portos, café, cinema, cultura etc.) e a da manutenção das entidades representativas das categorias econômicas e de seus órgãos de classe (contribuições corporativas: sindicatos, OAB etc.) (COELHO, 1999, p. 402).



São contribuições tributárias especiais:

- contribuições sociais (art. 149);
- contribuições da seguridade social (art. 195) que obedecem a alguns princípios tributários;
- contribuições de intervenção no domínio econômico (art. 149);
- contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149).

Parafiscalidade – que se situa fora do sistema tributário – como ocorria na CF anterior.

Sendo assim, tais contribuições não mais se encontram no campo da **parafiscalidade**, mas passam, com a CF/88, a serem espécies do gênero tributo.

Portanto, sobre as contribuições sociais do art. 149, ressalta-se:

- são de natureza tributária (art. 149);
- são de exclusiva competência da União (art. 149 – em face da rigidez da discriminação constitucional de competência tributária);
- só poderão ser exigidas ou aumentadas através de lei (149 e 150, I e III); a lei será a Complementar (art. 146, III);
- Cabe à Lei Complementar estabelecer suas normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (art. 149 e 146, III):
 - a. definição dos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes;
 - b. obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.
- Se lhes aplicam os princípios da anterioridade e da irretroatividade (art. 150, I e III), diferentemente de contribuição para a seguridade social prevista no art. 195, a qual só poderá ser exigida após decorridos 90 dias da data da publicação da lei.
- Em virtude da exigência de Lei Complementar, as leis ordinárias preexistentes à CF/88 são por esta convertidas em leis complementares (princípio que assim as recepciona). Ante isso, só poderão ser modificadas ou revogadas através de lei complementar (art. 146, III).

Atenção! Para facilitar a organização desta informação, apresentamos um resumo a seguir. Agora você vai entender tudo!



- **RESUMINDO:** Contribuições sociais ou parafiscais.

Exemplos típicos são as pagas:

– INCRA	Conselhos	SESC	PIS
– SENAC	PASEP	SESI	COFINS
– SENAI	FGTS	INSS	Sindicatos
– Contribuição Sindical		CREA	CRC's

Duas particularidades dão características às contribuições sociais ou parafiscais:

- a) delegação da capacidade de arrecadar a contribuição;
- b) a vinculação das receitas da contribuição como receita para o custeio da atividade específica do órgão delegatário da competência.

Para Melo (2002, p. 77-78) a *parafiscalidade*

decorre de mandamento constitucional, representando autorização para que as normas relativas às contribuições, necessariamente, disponham sobre a legitimidade dos órgãos assistenciais etc., para exigí-las e ficar com o produto de sua arrecadação.

Sobre o assunto parafiscalidade, veja o que diz Cassone (2009, p. 75, grifo do autor)

imposição e recebimento de tributos por parte de entidades públicas não territoriais, para atender às suas finalidades, exigidas por **lei** ou por disposição **estatutária**. Os casos mais relevantes de parafiscalidade são representados pelos **seguros sociais obrigatórios**, tanto é que, no sentido comum, o termo é empregado para indicar as finanças dos entes de previdência e assistência social. Entram, porém, no conceito de parafiscalidade, também outros entes de menor importância tal como as câmaras de comércio, as categorias profissionais, os consórcios obrigatórios de bonificação, etc.



Em outras palavras, o que o autor quis dizer é que o produto da sua arrecadação é uma receita tributária.

1.3.6 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Iniciemos este tópico com as explicações sobre o art. 148 da CF/88.



LEGISLAÇÃO

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.



Empréstimo, por definição, é um contrato que, para ser celebrado, depende da vontade das partes contratantes, vontade que é livre.

Já o empréstimo compulsório pressupõe exclusão da vontade, pois a compulsoriedade contém em sua estrutura intrínseca a ideia de força, coatividade, ou seja, prestação pecuniária compulsória a que se refere o art. 3º do CTN/66, representando verdadeiros tributos restituíveis.

Ao analisar o Sistema Tributário Brasileiro na CF/88, o Primeiro Congresso Nacional de Estudos Tributários aprovou a seguinte proposição, de autoria de Vittorio Cassone e Dejalma de Campos: “os empréstimos compulsórios dos incisos I e II do art. 148 são de natureza tributária, não se lhe aplicando, quanto ao inciso I, o princípio da anterioridade” (CASSONE, 1989, p. 35).

Enfim, sobre os empréstimos compulsórios destaca-se que:

- são de competência exclusiva da União;
- a forma de sua instituição será através de lei complementar, cujo processo de aprovação pelo Congresso Nacional é pela maioria absoluta (arts. 148 e 69);
- O do inciso I do artigo 148 é de exigibilidade imediata – pois não está sujeito ao princípio da anterioridade – apesar de estar sujeito aos princípios da legalidade (no caso específico – Lei Complementar) e da igualdade, como já o disse o Supremo Tribunal Federal no RREE 111.954-3 – Paraná, Pleno, Rel. Ministro Oscar Corrêa, DJU 14-6-88);
- o do inciso II do artigo 148 está sujeito, também, ao princípio da anterioridade;
- o produto de sua arrecadação (de ambos os incisos) está vinculado à despesa que lhes fundamentou a instituição (art. 148, parágrafo único), sob pena de ser considerado inconstitucional;
- portanto, são de natureza tributária, e os pressupostos de sua exigibilidade expressam *numerus clausus*, pois eleitos em nível constitucional;
- o parágrafo 12 do artigo 34 das Disposições Transitórias ressalva o empréstimo compulsório instituído em favor da Eletrobrás, ao estabelecer que: “a urgência prevista no artigo 148, II, não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S/A (Eletrobrás), pela Lei n. 4.156, de 18/11/1962, com as alterações posteriores”

1.4 CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA: CONCEITOS, PRINCÍPIOS E NORMAS BÁSICAS

Para Fabretti (2006, p. 28), “é o ramo da contabilidade que tem por objetivo aplicar na prática conceitos, princípios e normas da contabilidade e da legislação tributária, de forma simultânea e adequada”.



Esse autor ainda ressalta que:

Como ramo da contabilidade, deve demonstrar a situação do patrimônio e o resultado do exercício, de forma clara e precisa, rigorosamente de acordo com os conceitos, princípios e normas básicas de contabilidade. O resultado apurado deve ser economicamente exato (FABRETTI, 2009, p. 5).

Já Romeu et al. (1984, p. 22) afirmam que

é lícito conceituar Contabilidade como uma metodologia que leva – através de um sistema de informações que acompanha a situação do patrimônio – as entidades empresariais em senso lato (aí incluídas, por exemplo, as firmas individuais) à obtenção de seus objetivos de sobrevivência e lucro.

A contabilidade tributária se ocupa de aspectos da legislação tributária que têm efeitos na compreensão dos elementos formadores do tributo e os respectivos procedimentos de registro, notadamente o lançamento constituidor do crédito tributário.

Estuda as normas que disciplinam os aspectos materiais e formais de cada tributo, sem se perder o contexto de seus princípios, espécies e tipologias, a partir da compreensão dos dispositivos constitucionais (Sistema Tributário Nacional) e dos preceitos contidos no CTN (Normas Gerais de Direito Tributário) (FABRETTI, 2006).

Segundo Oliveira et al. (2007, p. 26-27),

pode-se entender Contabilidade Tributária como:

- especialização da contabilidade que tem como principais objetivos o estudo da teoria e a aplicação prática dos princípios e normas básicas da legislação tributária;
- ramo da contabilidade responsável pelo gerenciamento dos tributos incidentes nas diversas atividades de uma empresa, ou grupo de empresas adaptando ao dia-a-dia empresarial as obrigações tributárias, de forma a não expor a entidade às possíveis sanções fiscais e legais.

A contabilidade tributária busca o estudo e a interpretação da legislação infraconstitucional que contêm as normas definidoras de cada tipologia tributária de competência das respectivas pessoas políticas.

Esta disciplina procura estudar os efeitos dos procedimentos que, decorrentes da subsunção dos fatos à hipótese de incidência, vêm a exercer nos registros de ordem fiscal e contábil, em observância das obrigações acessórias, que devem ser atendidas pelos impostos estudados aqui, no semestre desta disciplina.

Na disciplina de Contabilidade Tributária II, no próximo semestre, você, aluno(a) estudará mais especificamente o Imposto de Renda e suas modalidades assim como as contribuições para o PIS, a COFINS e, por último, o Simples Nacional ou Supersimples – Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Para o seu entendimento sobre o que estuda a contabilidade tributária, também se faz necessário entender o conceito de legislação tributária dado pelo CTN (Lei nº 5.172/66) em seu art. 96, que é adequado e suficiente para o nosso estudo:

A expressão legislação tributária compreende as leis, os tratados e convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versam, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a ele concernentes.



Até aqui falamos do conceito de contabilidade tributária e legislação tributária, mas não se deve perder de vista o conceito de contabilidade. E para isso Francisco D’Auria (apud FABRETTI, 2009, p. 6, grifo do autor) buscou o conceito oficial, assim relatado na obra de um de nossos autores pioneiros

*O I Congresso Brasileiro de Contabilidade, realizado em setembro de 1924, aprovou a seguinte definição: **Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica.***

Segundo a Res. 774 de 16 de dezembro de 1994, a contabilidade possui objeto próprio – o patrimônio das entidades – e consiste em conhecimentos obtidos por metodologia racional, com as condições de generalidade, certeza e busca das causas, em nível qualitativo semelhante às demais Ciências Sociais. Essa Resolução alicerça-se na premissa de que a contabilidade é uma Ciência Social com plena fundamentação epistemológica. Por consequência, todas as demais classificações – método, conjunto de procedimentos, técnica, sistema, arte, para citarmos as mais correntes – referem-se às simples facetas ou aspectos da contabilidade, usualmente concernentes à sua aplicação prática, na solução de questões concretas.



O patrimônio, objeto da contabilidade definido como um conjunto de bens, direitos e obrigações para com terceiros, pertence a uma pessoa física, a um conjunto de pessoas, como ocorre nas sociedades informais, ou a uma sociedade ou instituição de qualquer natureza, independentemente da sua finalidade, que pode, ou não, incluir o lucro. O essencial é que o patrimônio disponha de autonomia em relação aos demais patrimônios existentes, o que significa que a entidade dele pode dispor livremente, claro que nos limites estabelecidos pela ordem jurídica e, sob certo aspecto, da racionalidade econômica e administrativa.

Dentro da contabilidade o patrimônio é estudado nos seus aspectos *quantitativos e qualitativos*.

Finalizando a questão conceitual de contabilidade, referenciamos aqui o conceito dado por Fabretti (2009, p. 7, grifo do autor)

Contabilidade é a ciência que estuda, registra e controla o patrimônio e as mutações que nele operam os atos e fatos administrativos, demonstrando no final de cada exercício social o resultado obtido e a situação econômico-financeira da entidade.

1.4.1 OBJETO DA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Apurar com exatidão o resultado econômico do exercício social, demonstrando-o de forma clara e sintética para, em seguida, atender de forma extra-contábil as exigências das legislações do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) – e da Contribuição Social sobre o Lucro (CSSL) – determinando a *base de cálculo fiscal* para formação das provisões destinadas ao pagamento desses tributos, as quais serão abatidas do resultado econômico (contábil), para determinação do lucro líquido à disposição dos acionistas, sócios ou titular de firma individual (FABRETTI, 2009, p. 8).

Para atingir o objeto da contabilidade tributária, segundo Fabretti (2009, p. 8), é preciso estudar, registrar os atos e fatos administrativos que produzem mutações patrimoniais e, conseqüentemente, o resultado econômico positivo ou negativo (lucro ou prejuízo). Isso se faz pela escrituração contábil.

Ressalte-se que para o atendimento das exigências fiscais no sentido de determinar as bases de cálculo do IRPJ e da CSSL, elas são demonstradas de forma extra-contábil no livro fiscal denominado Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Alertamos a você, nosso(a) aluno(a), que na Contabilidade Tributária I estudaremos especificamente o ISS, IPI e o ICMS, deixando para a disciplina de Contabilidade Tributária II do semestre subsequente o estudo sobre o que Fabretti chamou a atenção anteriormente.



1.4.2 O MÉTODO DE APLICAÇÃO DA CONTABILIDADE TRIBUTÁRIA

Segundo Fabretti (2009), o método de aplicação da contabilidade tributária consiste basicamente em:

Planejamento Tributário – que, antes de mais nada, exige bom-senso do planejador que busca

- alternativas legais válidas para grandes empresas, buscando economia de tributos;
- a relação custo/benefício, que deve ser muito bem avaliada;
- um bom e preventivo planejamento tributário, que produz elisão fiscal.

A finalidade do planejamento tributário é economizar tributos o quanto possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido em cada uma das legislações específicas de cada tributo.

Campos (1985) afirma que o planejamento tributário deve ser feito observando as lacunas existentes na legislação (na época, apenas a legislação do Imposto de Renda). Deve-se economizar tributo observando as lacunas deixadas pela legislação quanto à caracterização do **fato gerador** do tributo. De fato, o planejamento tributário busca a economia de tributos (impostos), sugerindo a escolha da opção legal menos onerosa. Portanto, quando visa retardar ou impedir a ocorrência do fato gerador, é lícito que se observem estritamente as alternativas legais, as quais devem ser utilizadas como planejamento tributário pelos gestores das empresas. Mas, do contrário, corre-se o risco de praticar infração, conhecida como evasão, fraude ou sonegação.

Fato gerador, de acordo com o art. 114 do CTN, é a situação definida em lei como necessária à sua ocorrência.



Latorraca (1992, p. 58) afirma que:

Planejamento tributário é a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis.

O planejamento tributário oferece alternativas às empresas que querem utilizá-lo, dependendo do tipo de negócio no qual estão inseridas. Utilizando seus mecanismos, a empresa passa a ter possibilidade de maiores ganhos em relação a seus concorrentes que não o utilizam.

Latorraca (1992, p. 59) adverte que “o contribuinte que pretende planejar, com vista à economia de impostos, terá de dirigir a sua atenção para o período anterior à ocorrência do fato gerador e nesse período adotar as opções legais disponíveis”.

Para planejar a economia de tributos, num ambiente de aprendizagem o professor e o aluno têm de ter conhecimento da legislação que se aplica naquela simulação para aquele tipo de negócio que está estudando, para então começar a fazer o planejamento tributário. Não se pode esquecer que a legislação tributária, além de trazer alterações continuamente, ainda traz várias obrigações acessórias aos profissionais da área contábil. Assim, alunos e professores devem ter ciência de suas atribuições no desenvolvimento de sua profissão (CASAGRANDE, 2006).

Ainda sobre o assunto, Borges (2002, p. 65, grifo do autor) conceitua planejamento tributário como

uma técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais concernentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a *anulação, redução ou adiamento do ônus fiscal*.

Por fim, planejamento tributário é o profissional de contabilidade usar seus conhecimentos para praticar a economia de tributos sem burlar a legislação nem praticar, com isso, *evasão fiscal*.

E o que ajuda o contador na sua profissão é o **planejamento contábil** (segundo Frabetti, 2009) – em que a contabilidade, entre outras funções, é o instrumento gerencial para a tomada de decisões. Deve ser atualizada e emitir relatórios simples e claros para o administrador.

Frabetti (2009, p. 9) afirma que a contabilidade tem ainda outras funções como:

Tem ainda outras funções como:

- a) registrar os fatos administrativos (memória);
- b) demonstrar e controlar as mutações patrimoniais (controle);
- c) servir como elemento de prova em juízo ou tribunal (documento);
- d) fornecer elementos para que os acionistas ou sócios possam examinar as contas da diretoria e aprová-las ou não (direção);
- e) demonstrar ao fisco o cumprimento da legislação tributária (fiscal);
- f) fornecer dados para a tomada de decisões etc. (gestão);
- g) a legislação tributária tem, constantemente, criado novas obrigações acessórias (escrituração, preenchimento de formulários, prestação de informações ao fisco etc.), com multas elevadas, cujo correto cumprimento tem um alto custo administrativo).

Sistematizando da literatura mais contribuições ao conceito de planejamento tributário, Malkowski (2000, p. 19-20) argumenta que:

A consideração do planejamento tributário como parte da rotina empresarial aponta o caminho que deve ser trilhado pelo administrador no trato com a questão fiscal, com efeito, parece inquestionável, sob o ponto de vista jurídico, poder a empresa, diante da necessidade da realização de uma determinada operação, escolher a alternativa que implique em um menor ônus de natureza tributária.

O contribuinte pode e deve economizar tributo desde que observe as normas relativas a cada tributo, e o Estado pode, pelo poder coercitivo de suas normas, exigir que os seus jurisdicionados contribuam com as prestações pecuniárias indispensáveis ao cumprimento das finalidades de interesse coletivo que lhe cabe desempenhar. Esta quantidade de dinheiro entregue pelos cidadãos ao Estado para ser aplicada em serviços públicos é que se denomina tributo (AMARAL, 2002).

A contabilidade, como ciência, tem como finalidade orientar e registrar os fatos administrativos das entidades, permitindo o controle patrimonial e as mutações ocorridas durante um determinado período, tendo, portanto, grande importância na questão ora apresentada, e deve ser um instrumento essencial para a elaboração de um planejamento tributário eficaz que atenda aos princípios legais e àqueles vinculados à origem tributária.



A finalidade precípua do planejamento tributário é economizar tributos o quanto possível, reduzindo a carga tributária para o valor realmente exigido em cada uma das legislações específicas de cada tributo.

De acordo com Casagrande (2006, p. 59), dentro das finalidades do planejamento tributário tem-se que:

- a. evitar a incidência do tributo: toma-se providências com o fim de evitar a ocorrência do fato gerador. Exemplo: se a empresa está precisando captar recursos junto a terceiros, observar quais benefícios o governo dá nesse tipo de operação;
- b. reduzir o montante do tributo: as providências são no sentido de reduzir a alíquota ou a base de cálculo do tributo. Por exemplo, se a empresa tem várias filiais dentro de um mesmo estado, por que não abrir uma filial em outro estado, o que diminuiria a alíquota do ICMS de 17% (dezesete por cento) para 12% (doze por cento) ou, dependendo da localização do Estado, a alíquota para 7% (sete por cento);
- c. retardar o pagamento do tributo: o contribuinte adota medidas que têm por fim postergar o pagamento do tributo sem a ocorrência de penalidades monetárias, como juros e multas.

Continuando Casagrande (2006, p.59-60), essas ações acima enumeradas são uma das três operacionalizações do planejamento tributário segundo Amaral (2002), ressaltando que a economia legal de tributos pode ser operacionalizada em mais duas esferas:

- a) no âmbito da esfera administrativa que arrecada o tributo, buscando a utilização dos meios previstos em lei que lhe garantam uma diminuição legal do ônus tributário;
- b) no âmbito do poder judiciário, através da adoção de medidas judiciais, com o fim de suspender o pagamento (adiamento), diminuição da base de cálculo ou alíquota e contestação quanto à legalidade da cobrança.

No Quadro 1.4, apresentamos as principais funções e atividades da Contabilidade Tributária:

ESCRITURAÇÃO E CONTROLE	ORIENTAÇÃO	PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO
<p>Escrituração fiscal das atividades do dia-a-dia da empresa e dos livros fiscais.</p> <p>Apuração dos tributos a recolher, preenchimento das guias de recolhimento e remessa para o departamento de contas a pagar.</p> <p>Controle sobre prazos para os recolhimentos.</p> <p>Assessoria para a correta apuração e registro do lucro tributável do exercício social, conforme os princípios fundamentais de contabilidade.</p> <p>Assessoria para o correto registro contábil das provisões relativas aos tributos a recolher.</p>	<p>Orientação, treinamento e constante supervisão dos funcionários do setor de impostos.</p> <p>Orientação fiscal para as demais unidades da empresa (filiais, fábricas, departamentos) ou das empresas controladas e coligadas, visando a padronizar procedimentos.</p>	<p>Estudo das diversas alternativas legais para a redução da carga fiscal, tais como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • todas as operações em que for possível o crédito tributário, principalmente em relação aos chamados impostos não cumulativos: ICMS e IPI; • todas as situações em que for possível o diferimento (postergação) dos recolhimentos dos impostos, permitindo melhor gerenciamento do fluxo de caixa; • todas as despesas e provisões permitidas pelo fisco como dedutíveis da receita.

Quadro 1.4 – Funções e atividades da Contabilidade Tributária.
Fonte: Oliveira et al.(2009, p. 28).

E para finalizarmos esta unidade, concluímos que tendo a educação como projeto de desenvolvimento social e democrático, a disciplina de Contabilidade Tributária tem por competências e habilidades, segundo Oliveira (2009, p. 28-29):

- proporcionar conhecimentos que possibilitem aos acadêmicos interpretar e empregar corretamente a legislação tributária em vigor e seus reflexos nos livros contábeis;
- proporcionar conhecimentos que visem ao desenvolvimento e aperfeiçoamento da cultura tributária “federal, estadual e municipal”, incentivando o poder de decidir qual o melhor “caminho tributário” a ser adotado pelas empresas quando enfrentarem o mercado de trabalho atual;
- usar adequadamente a linguagem contábil, sob a abordagem da teoria da comunicação (semiótica);
- usar o raciocínio lógico e crítico-analítico para a solução de problemas vinculados aos custos tributários;
- elaborar relatórios que contribuam para o desempenho eficiente e eficaz de seus usuários;
- articular, motivar e liderar equipes multidisciplinares para a captação de dados, geração e disseminação de informações contábeis tributárias;
- desenvolver, analisar e implantar sistemas de informação tributário-contábil e de controle gerencial;
- exercer com ética as atribuições e prerrogativas que lhes são prescritas por meio de legislação específica.



Esperamos que os conhecimentos aqui apresentados sejam compreendidos por você, nosso(a) alunos(a).



SAIBA MAIS

Trabalhando no enfoque dos tributos, não nos atemos aqui em elencar todos os que já existem em nosso país, mas gostaríamos que acessassem o *link*: www.portaltributario.com.br e procurassem os tributos no Brasil para constatarem a quantidade deles existentes.

O que pensamos no momento em que solicitamos que entrasse nesse *link*, assim como que lessem capítulos ou partes de outras obras serve apenas para ajudá-lo na busca de mais conhecimento na parte de direito, uma ciência que vem complementar os conhecimentos contábeis de todo profissional que trilha por esse caminho.

RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade vimos o conceito de tributo de acordo com o art. 3º. do CTN/66, que diz: “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não se constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Suas espécies, de acordo com o art. 145 da CF: “A União os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrentes de obras públicas”.

Vimos também os conceitos de imposto, que de acordo com a art. 16 do CTN/66: “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Taxas: conforme define o artigo 18 do CTN: “A taxa pressupõe uma ação do Poder Público: a cobrança de uma taxa é vinculada ou ao exercício de polícia, ou ao custeio de serviços públicos específicos e divisíveis que o Poder Público presta ao contribuinte, ou coloca à sua disposição potencial”.

Contribuição de melhoria: Segundo o art. 145 da CF/88, é decorrentes de obras públicas.

Será ela devida desde que a obra pública cause efetiva melhoria, isto é, a valorização do imóvel beneficiado pela obra pública, pois não se coadunaria com a lógica, nem com a disposição constitucional, se, apesar da obra pública, não houver melhoria do imóvel que se pretende tributar (que está associada ao sentido de valorização).

Quanto às contribuições sociais, vimos que no Direito Tributário da CF/88, as contribuições especiais são três, para financiar os deveres do Estado em três áreas: a da seguridade social (previdência, saúde e assistência social), a da intervenção no domínio econômico e social (portos, café, cinema, cultura etc.) e a da manutenção das entidades representativas das categorias econômicas e de seus órgãos de classe (contribuições corporativas: sindicatos, OAB etc.)

Os empréstimos compulsórios: a) são de competência exclusiva da União; b) a forma de sua instituição será através de Lei Complementar, cujo processo de aprovação pelo Congresso Nacional é pela maioria absoluta (arts. 148 e 69); c) conforme inciso I do artigo 148 são de exigibilidade imediata – pois não estão sujeitos ao princípio da anterioridade – apesar de estarem sujeitos aos princípios da legalidade e da igualdade; d) conforme o inciso II do artigo 148 estão sujeitos, também, ao princípio da anterioridade; e) o produto de sua arrecadação (de ambos os incisos) está vinculado à despesa que lhes fundamentou a instituição (art. 148, parágrafo único), sob pena de ser considerado inconstitucional; f) portanto, são de natureza tributária, e os pressupostos de sua exigibilidade expressam *numerus clausus*, pois eleitos a nível constitucional; g) o parágrafo 12 do artigo 34 das Disposições Transitórias ressalva o empréstimo compulsório instituído em favor da Eletrobrás, ao estabelecer que: “a urgência prevista no artigo 148, II, não prejudica a cobrança do empréstimo compulsório instituído, em benefício das Centrais Elétricas Brasileiras S/A (Eletrobrás), pela Lei n. 4.156, de 18/11/1962, com as alterações posteriores.

Ainda nesta unidade tratamos do conceito de contabilidade tributária seu objeto e finalidade, assim como vimos alguns conceitos de planejamento tributário.



Encerramos a Unidade 1. Agora avalie o seu aprendizado participando da autoavaliação a seguir. Caso você perceba que ainda tem dúvidas, releia o conteúdo. Se a dúvida persistir, solicite ajuda de seu tutor.

Não siga em frente com dúvidas, pois isso pode comprometer o seu aprendizado!

ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 1

Para testar os seus conhecimentos até aqui assimilados vá até o seu computador e acesse o site da Secretaria de Estado da Fazenda de seu estado e veja como estão sendo repassados os 25% do ICMS para os seus municípios. No Estado de Santa Catarina acesse: <http://www.sef.sc.gov.br/municipios/repasses.htm>

Após a busca, faça uma análise circunstanciada de como são feitos esses repasses. Envie sua atividade para a(o) seu(a) tutor(a) a distância.



REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **Planejamento tributário & a norma geral antielisão**. Curitiba: Juruá, 2002.

ATALIBA Geraldo. **Curso sobre teoria do direito tributário**. São Paulo: Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo; Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **Legislação Tributária**. Florianópolis: UFSC, 2009.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 5 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

BORGES, Humberto B. **Gerência de impostos – IPI, ICMS e ISS**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BRASIL. **Lei n. 4.156, de 18 de novembro de 1962.** Altera a legislação sobre o Fundo Federal de Eletrificação e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4156.htm. Acesso em: 4 ago. 2009.

BRASIL. **Código tributário nacional.** (Lei nº. 5.172 - 25.10.66).Org. por Jua-rez de Oliveira. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. 38 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

CAMPOS, Cândido Henrique. **Planejamento tributário:** imposto de renda pessoas jurídicas 2. ed. São Paulo: Atlas, 1985.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. **Jogo de empresa na prática de ensino de contabilidade tributária.** 144 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção) - Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

CASSONE, Vittorio. **Sistema tributário nacional na nova Constituição.** São Paulo: Atlas, 1989.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário:** fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 317-318.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário:** fundamentos constitucionais, análise dos impostos, incentivos à exportação, doutrina, prática e jurisprudência. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro:** comentários à Constituição e ao Código tributário nacional, artigo por artigo. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 8 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução 774, de 16 de dezembro de 1994.** Aprova o Apêndice à Resolução sobre os Princípios Fundamentais de Contabilidade.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Curso de direito tributário constitucional.** Rio de Janeiro: Forense, 1993.



- FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- FABRETTI, L. C. **Contabilidade tributária**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FALCAO, Amílcar de Araújo. **Impostos concorrentes na constituição de 1946**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- GRZYBOVSKI, Denize; HAHN Tatiana Gaertner. Educação fiscal: premissa para melhor percepção da questão tributária. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 40, n. 5, p. 841-864, set/out. 2006.
- ICHIHARA, Yoshiaki. **Direito tributário**: uma introdução. São Paulo: Atlas, 1980.
- LAFFIN, Marcos. O professor de Contabilidade no contexto de novas exigências: um entendimento do trabalho como categoria para apreender a prática do ensino de Contabilidade. In: **Revista Brasileira de Contabilidade – RBC**, Brasília, Ano XXX, n. 127, jan./fev. 2001, p. 20-32.
- LAFFIN, Marcos. **De contador a professor**: a trajetória da docência no ensino superior de contabilidade. Florianópolis: [s.n.], 2005.
- LATORRACA, Nilton. **Direito tributário**: imposto de renda das empresas – 13 ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- LAZARIN, Antônio. **Introdução ao direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 1992.
- MALKOWSKI, Almir. **Planejamento tributário e a questão da elisão fiscal**. São Paulo: LED, 2000.
- MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.
- OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- OLIVEIRA, Luís Martins de. et al. **Manual de contabilidade tributária**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- POHLMANN, Marcelo Coletto. Apostila de auditoria tributária. In: **Especialização em Auditoria**. UCPEL. Pelotas/RS, 2006.
- ROMEU, Alceu de Castro et al. **Contabilidade tributária**. Doutrina e direitos contábeis. São Paulo: Atlas, 1984.

Unidade 2

IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS)

Nesta segunda unidade vamos apresentar as formas de desenvolver um estudo crítico e a pesquisa aplicada da legislação tributária na esfera dos municípios quanto ao Imposto Sobre Serviços e sua consequência nos registros (escrituração) contábeis. Ao final desta unidade, você deverá:

- conhecer o enquadramento legal;
- distinguir os aspectos da obrigação tributária (principal e acessória);
- compreender os aspectos do fato gerador: pessoal, espacial, temporal, material;
- preparar e calcular a base de cálculo;
- saber quem são os contribuintes e/ou responsáveis;
- conhecer e utilizar as alíquotas; e
- realizar os procedimentos (escrituração) contábeis por meio de exercícios de fixação.

2.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS

Primeiramente vamos conhecer a evolução histórica dos tributos no Brasil. Preste bastante atenção nesta unidade, pois é muito importante conhecer a origem da cobrança de tributos.



Desde a chegada da família real no Brasil, em 1808, que os tributos começaram a ser cobrados, com ênfase na prestação de serviços (MORAES, 1987 apud CASAGRANDE, 2006, p. 49). Em 1922, o Brasil possuía um imposto sobre as vendas mercantis incidindo sobre as duplicatas.

É importante deixar claro que há vários autores que escrevem sobre a história dos tributos, mas todos baseados nas pesquisas do professor Bernardo Ribeiro de Moraes, que não publicou mais edições de sua obra de 1975, sendo esta reimpressa várias vezes; o que é uma pena, pois o seu livro só se encontra em sebos.

A Constituição Federal de 1934 alterou a discriminação de rendas, modificando a sistemática em relação à tributação dos serviços. Além de manter o imposto de indústrias e profissões como um tributo privado dos estados, a Carta Magna criou outro tributo de alçada privativa dos municípios, com campo de incidência hoje alcançado pelo ISS, qual seja, o “imposto de diversões públicas”. Alguns estados passaram a legislar onerando algumas modalidades de serviços através do “imposto de transações”, o qual previa como hipótese de incidência a realização de certos negócios jurídicos não abrangidos pelo imposto estadual sobre vendas e consignações, como a locação de bens móveis, hospedagem, empreitada, conserto, pintura, estadia de veículos, revelação de filmes, etc. O imposto de “vendas e consignações”, agora com uma nova hipótese de incidência (sobre as consignações), continuou de competência dos estados, onerando as vendas apenas de bens materiais efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais. (MORAES, 1987 apud CASAGRANDE, 2006, p. 49)

A Constituição de 10 de novembro de 1937 em nada alterou a matéria, mantendo a mesma competência dos estados quanto: a) ao imposto de indústrias e profissões (art. 23, I, f), que estava na competência dos municípios sem qual-



quer indicação de seu conteúdo econômico (não se sabia, pelos termos constitucionais, se o imposto onerava a produção ou a circulação); b) de vendas e consignações (art. 23, I, d); c) ao de transações (art. 24); e d) dos municípios no tocante ao imposto de diversões públicas (art. 28, III) (MORAES, 1987 apud CASAGRANDE, 2006, p. 50).

A Constituição de 18 de setembro de 1946, em relação ao “imposto de indústrias e profissões”, dá o passo final para completar sua evolução descentralizadora, tornando-o privativo dos municípios. O “imposto de diversões públicas” foi mantido na órbita municipal. Os estados, por sua vez, continuavam com competência para legislar sobre impostos concorrentes, inclusive o “de transações” e sobre “vendas e consignações” (MORAES, 1987 apud CASAGRANDE, 2006, p. 50).

Assim, a situação imediatamente anterior à Reforma Tributária de 1965 mostra que o campo de incidência abrangido pelo “Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza” era alcançado, de forma total ou parcial, pelos seguintes impostos:

- Imposto de transações (estadual), incidente sobre certas prestações de serviços tais como hospedagem, locação de bens móveis, consertos, pintura, construção civil etc.;
- Imposto de indústrias e profissões (municipal), incidente sobre o efetivo serviço da atividade lucrativa, inclusive de prestação de serviços;
- Imposto de diversões públicas (municipal) sobre jogos e diversões; e
- Imposto de vendas e consignações (estadual), que continuava a onerar apenas a venda de bens materiais, isto é, as vendas (ou consignações) efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive industriais, com sua técnica em cascata (MORAES, 1987 apud CASAGRANDE, 2006, p. 50).

Após a Revolução de 31 de março de 1964, o governo, preocupado com a crise, abre novas diretrizes para a recuperação econômica do país adotando um elenco de medidas, entre elas a Reforma Tributária (CASAGRANDE, 2006, p. 50).

A Comissão Especial de Reforma preocupou-se com a multiplicidade e a acumulação de incidências tributárias, que dificultavam e oneravam a produção e a circulação de bens e serviços.

Para o trabalho de reformulação do sistema tributário, a Comissão Especial procurou subordinar sua ação a duas premissas fundamentais, assim resumidas:

- a) Concepção de um Sistema Tributário Nacional. A Comissão teve por escopo a nacionalização do sistema tributário, a feitura de um sistema fiscal “como integrado no plano econômico e jurídico nacional”, essencialmente unitário. Um sistema *Uno e Nacional*, em lugar do tríplice (federal, estadual e municipal, da Constituição de 1946), atenderia melhor aos interesses da Nação, carente de unidade econômica, política e jurídica.
- b) Reunião dos impostos de idêntica natureza em figuras unitárias, definidas em referência às suas bases econômicas. A Comissão, adotando novo critério, objetivou a “consolidação dos impostos de idênticas naturezas em figuras unitárias, definidas por via de referência às suas bases econômicas, antes que a uma das modalidades jurídicas que pudessem revestir” (“Fundamentos da Reforma”, item 1/4, *in Reforma da Discriminação Constitucional de Rendas* (anteprojeto), Rio de Janeiro: FGV - Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965, vol. 6, pág. 6). Com esta premissa, deixou-se para um segundo plano o aspecto jurídico, dando mais ênfase ao aspecto (estrutura) econômico do imposto, embora utilizando um instrumento jurídico. Assim, a Comissão partiu de concepção totalmente diversa, apreciando o campo econômico em seu conjunto, procurando delimitar os vários setores em que se distribui a capacidade contributiva. Daí ter a Comissão agrupando todos os impostos componentes do Sistema Tributário em quatro categorias ou grupos especiais (impostos sobre o comércio exterior - impostos sobre o patrimônio e a renda - impostos sobre a produção e a circulação - e impostos especiais) (MORAES, 1987 apud CASAGRANDE, 2006, p. 51, grifo do autor).

A Comissão, na parte relativa aos impostos sobre circulação, houve por bem suprimir os impostos que incidiam no campo hoje abrangido pelo ISS: “imposto sobre transações” (estadual); “imposto de indústrias e profissões” (municipal), por entendê-lo como falho de base econômica real, pois o mero exercício de qualquer atividade – que configura seu fato gerador – justificava, quando muito, uma presunção da capacidade contributiva, mas nunca a medida dessa capacidade; “imposto de licença” (municipal), fez dele uma duplicação ou um agravamento do “imposto de indústrias e profissões”; e “imposto sobre diversões públicas” (municipal), que não passava de uma incidência específica do “imposto de indústrias e profissões” na parte relativa à diversão pública (CASAGRANDE, 2006, p. 51)



Art. 15. Compete aos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos na competência tributária da União e dos Estados. **Art. 12.** Compete aos Estados o ICM, realizadas por comerciantes, industriais e produtores. § 1º A alíquota do imposto é uniforme para todas as mercadorias, não excedendo, nas operações que as destinem a outro Estado, o limite fixado em resolução do Senado Federal nos termos do disposto em LC. § 2º O imposto é não-cumulativo, abatendo-se em cada operação, pelo mesmo ou por outro Estado, e não incidirá sobre a venda à varejo, diretamente ao consumidor, de gêneros de primeira necessidade, definidos como tais por ato do Poder Executivo Estadual.

Em 1º de dezembro de 1965 é promulgada a EC no 18, dotando nosso país de um novo sistema tributário. Estava instituída a tributação da venda de bens imateriais (dos serviços), no seu **art. 15**. Surge o ICM, conforme **art. 12**.

Em menos de um ano é promulgada a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que “dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas de Direito Tributário, aplicáveis a União, Estados e Municípios”, mais tarde denominado CTN, com caráter de Lei Complementar (CASAGRANDE, 2006, p. 52).

As constituições seguintes sempre trataram dos tributos e, no momento, quem rege a nova discriminação de rendas tributárias reformulando, em parte, o Sistema Tributário Nacional, é a Constituição Federal de 05 de outubro de 1988. Verifica-se que a nomenclatura dos impostos passou a ser mista, ora com determinações jurídicas (como ocorre com o imposto sobre grandes fortunas, previsto no art. 153, VII, que até o momento não foi regulamentado), ora com denominações econômicas.

Para Moraes (1987 apud CASAGRANDE, 2006, p. 52), a ideia de tributo não tem sido a mesma no tempo e no espaço, podendo-se dizer que o conceito moderno de tributo não corresponde ao seu sentido primitivo. As contribuições de que nos recorda a História, afirma Juano (1940 apud CASAGRANDE, 2006, p. 52), “podemos invocá-las a título ilustrativo, mas não como fiéis antecedentes dos gravames atuais, que descansam sobre bases e razões bem diferentes”.

Pode-se dizer que o tributo, na sua significação mais simples, é tão antigo quanto a comunidade humana. Ele aparece com a manifestação da vida coletiva como necessidade imperiosa para a manutenção do agregado social. Afirmar Schmölders (1962 apud CASAGRANDE, 2006, p.52): “Sempre que existam comunidades que tenham de satisfazer necessidades próprias, existirão também métodos para fazer com que seus membros prestem sua contribuição material para a satisfação dessas necessidades comuns.”

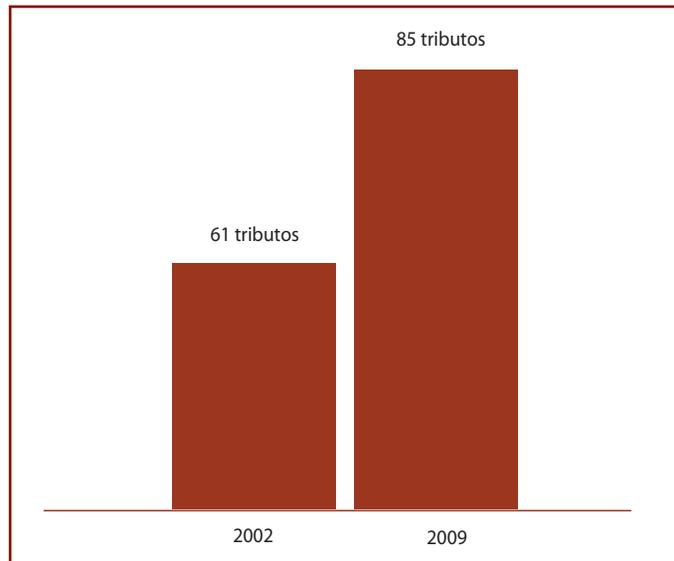
Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>

Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 28 jun.2009.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) mostrou, em maio de 2002, através de um artigo que está disponível em sua página na **WEB**, que o Brasil tinha 61 (sessenta e um) tributos. Já em **2009**, o número de tributos passou para 85 (oitenta e cinco), que oneram a produção, circulação e consumo, tendo o país uma das maiores cargas tributárias do mundo, chegando a 38,45% (trinta e oito vírgula quarenta e cinco por cento) nos primeiros três

meses de 2009 do Produto Interno Bruto (PIB). Essa carga é a maior entre os países em desenvolvimento, e deve-se ressaltar que houve uma queda neste ano devido à crise mundial.

Carga tributária brasileira – primeiro trimestre de 2009. Disponível em <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em: 28 jun.2009.



Quadro 2.1 - Tributos que oneram a produção, a circulação e o consumo.

O tributo, na sua evolução histórica, deixa de ser fruto do poder arbitrário ou discricionário do Estado para se constituir num instrumento jurídico (legal) de receita pública, definido pela lei ordinária. As etapas do desenvolvimento do tributo nos mostram uma evolução lenta, partindo da força para uma forma mais aberta, consubstanciada na lei ordinária. O tributo nada mais é, hoje, do que o poder fiscal normatizado, criador de receita pública (compulsória e derivada) (AMARAL, 2004 apud CASAGRANDE, 2006, p. 53).

No 17º Congresso Brasileiro de Contabilidade realizado em Santos-SP, de 24 a 28 de outubro de 2004, o presidente do IBPT, Professor Gilberto Luiz do Amaral, proferiu palestra reafirmando essa condição de país em desenvolvimento, com carga tributária pesada para o povo de modo geral, já que são os contribuintes de fato que pagam os tributos.

Dando como exemplo uma pessoa que recebe um salário de R\$ 3.000,00 (três mil reais), calculou o quanto este assalariado contribui para os cofres públicos: 18% (dezoito por cento) de IRRF e INSS; mais ou menos uns 30%



(trinta por cento) de impostos sobre seu consumo, como ICMS, IPI, ISS, PIS, COFINS etc.; 4% (quatro por cento) de impostos sobre seu patrimônio, sendo que o empregador contribui, para este salário, com mais ou menos 46% (quarenta e seis por cento). Então, fazendo uma análise mais aprofundada, fica-se chocado com o quanto se contribui e o que se recebe em benefício para a população de modo geral (CASAGRANDE, 2006, p. 53).



Este assunto foi abordado aqui para mostrar que no Brasil há muitos tributos e dificuldade para entender as legislações de cada um deles, assim como é complexa a contabilização e seus efeitos nos resultados das empresas. Daí decorre a necessidade de termos duas disciplinas de contabilidade tributária e mais uma de Planejamento Tributário no oitavo período.

2.2 IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de acordo com a EC nº. 18/65, ficou previsto no grupo dos “impostos sobre a produção e a circulação”, com uma nomenclatura econômica (imposto sobre serviços). E continuou assim na CF/88.

Segundo Martins (1992, p. 36, grifo do autor) Serviço é

um conceito *lato*, decorrente da idéia de bem imaterial (incorpóreo) na etapa da circulação econômica, podendo se apresentar como um FORNECIMENTO DE TRABALHO a terceiro (serviço prestado pelo médico, pelo advogado, pela manicure, pelo transportador etc.); uma LOCAÇÃO DE BENS (serviços de locação de bens móveis etc.); uma CESSÃO DE DIREITOS (de um invento industrial, de um desenho etc.). São, portanto, atividades de prestação de serviços (circulação de bens imateriais) as decorrentes de: a) fornecimento de atividade humana ou de trabalho a terceiro; b) entrega de bem móvel em locação; c) cessão de direitos. Em todos esses casos o bem imaterial deve entrar no circuito econômico, na fase da circulação de bens, submetendo-se a permutas ou transmissões.

Simplificando, o autor quer dizer que o serviço só acontece quando existe a circulação de um bem incorpóreo ou imaterial, que vai desde o simples fornecimento do trabalho a terceiro até a cessão de certos direitos como a locação de bens móveis e a própria cessão de direitos.

Poderíamos aqui discutir muito o conceito de serviços, mas vamos nos ater apenas a alguns, como o conceito do art. 594 do Código Civil (Lei 10.406/2002), que o define como toda espécie de atividade ou trabalho lícito, material ou imaterial, contratada mediante retribuição, excluída desta as relações de emprego e outros serviços regulados por legislação específica (CASAGRANDE, 2006, p. 54).



Já Ferreira (1999) afirma que “Serviço é a atividade econômica de que não resulta produto tangível, em contraste com a produção de mercadorias.”

Oliveira et al (2009, p.74) dizem que,

o trabalho ou contraprestação mediante pagamento do encomendante está consubstanciado no fato econômico, cujo produto final quase sempre será incorpóreo, ou seja, sem existência física. Por exemplo, serviços de consultoria tributária, prestados por uma empresa especializada em tributos, para um de seus clientes.

Conclui-se que o conceito econômico de serviços envolve a criação de um bem (utilidade) para terceiro. O que interessa no conceito de serviço é a existência de uma transferência onerosa, por parte de uma pessoa a outra, de um bem imaterial.



SAIBA MAIS

Por fim, solicitamos que busquem mais referências sobre o assunto.

Leia as obras do autor MARTINS, Sérgio Pinto. *Imposto sobre serviços - ISS: Normas da Constituição de 1988: competência tributária para a legislação municipal; serviços alcançados pelo imposto sobre serviços*. São Paulo: Atlas, 1992.

Ainda do mesmo autor: *Manual do ISS*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

Ainda existe muita discussão do ISS após a promulgação da LC 116/2003. Veja nos sites de direito tributário, (por exemplo, um dos muitos: <http://jus.uol.com.br/index.html>) assuntos relacionados com ISS e busque subsídios para a “atividade de aprendizagem 1”, solicitada logo após.

O propósito da leitura complementar é evidenciar como os autores abordam um imposto que possui muitas legislações, conforme determina a CF/88 e a Lei 116/2003, que são Leis federais, mas cada um dos municípios tem o poder de legislar sobre ISS ou ISQN, promovendo, desta forma, muitos desdobramentos e entendimentos diferentes.

2.3 ENQUADRAMENTO LEGAL

O Imposto Sobre Serviços ou Imposto Sobre Serviço (ISS) de Qualquer Natureza (ISQN) leva em conta a prestação de serviços constantes da lista prevista na Lei Complementar 116/2003, ainda que estes não se constituam como atividade preponderante do prestador, conforme art. 1º da Lei Complementar 116/03.

Na esfera da união tem-se a seguinte configuração ou enquadramento:

- Decreto 406/68 regulamentava o ISS.
- Art. 156, inciso III da Constituição Federal de 1988.
- Ementa Constitucional nº 37, de 12 de junho de 2002 – Alíquotas mínimas e máximas.
- Uniformizada ou ajustada pela LC 116/2003.

Na esfera municipal existem as leis que regulamentam em cada um dos municípios brasileiros, que segundo dados do IBGE (2006) são 5.563 (cinco mil quinhentos e sessenta e três) este número já pode estar maior.

ESTADOS	Nº MUNICÍPIOS
1 – Minas Gerais	853
2 – São Paulo	645
3 – Rio Grande do Sul	496
4 – Bahia	417
5 – Paraná	399
6 – Santa Catarina	293
7 – Goiás	246
8 – Paraíba	223
8 – Piauí	223
10 – Maranhão	217
11 – Pernambuco	185
12 – Ceará	184
13 – Rio Grande do Norte	167
14 – Pará	143
15 – Mato Grosso	141
16 – Tocantins	139
17 – Alagoas	102
18 – Rio de Janeiro	92
19 – Espírito Santo	78
19 – Mato Grosso do Sul	78
21 – Sergipe	75
22 – Amazonas	62
23 – Rondônia	52
24 – Acre	22
25 – Amapá	16
26 – Roraima	15

Quadro 2.2 - Lista de estados e número de municípios em cada um.
Fonte: IBGE (2006).

Por esse motivo julgou-se que se devesse apresentar só a regra geral apresentada na Lei Complementar de 116/2003, pois cada um dos municípios pode legislar sobre esse imposto, gerando um número muito elevado de legislação e nomenclaturas.



2.4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

No tocante à obrigação tributária, é importante ressaltar que nasce uma obrigação quando, por meio de uma relação jurídica, determinada pessoa credora pode exigir de outra pessoa devedora uma prestação chamada objeto, por determinação legal ou manifestação de vontade. (OLIVEIRA et al., 2009)

No caso do ISS ou ISQN a obrigação principal é o valor a ser recolhido em moeda pelas empresas (contribuintes e/ou responsáveis).

Quanto à obrigação acessória no ISS ou ISQN, há os documentos como livros de registros da prestação de serviços e outras obrigações junto ao fisco local.



Desse modo, surgem os três elementos básicos da obrigação tributária: a lei, o objeto e o fato gerador, que serão apresentados nas seções seguintes.



Fique atento ao Fórum desta unidade, tire suas dúvidas e dê suas contribuições sobre o assunto. Participe!

2.5 FATO GERADOR

A obrigação das empresas, que é o recolhimento ou retenção do imposto, surge com a ocorrência do fato gerador definido no art. 1º vinculado ao tipo de serviço integrante na lista anexa à Lei Complementar 116, de julho/2003.



LEGISLAÇÃO

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

§ 1º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País.

§ 2º Ressalvadas as exceções expressas na lista anexa, os serviços nela mencionados não ficam sujeitos ao Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, ainda que sua prestação envolva fornecimento de mercadorias.

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

§ 4º A incidência do imposto não depende da denominação dada ao serviço prestado.



Com relação ao Imposto Sobre Serviços, Pêgas (2003, p. 145) diz “que o fato gerador do ISS é a prestação, por empresa ou por profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviços constantes na lista de serviços definida em Lei Complementar Federal”. Como por exemplo:

- Confecção de páginas eletrônicas (*homepage*) = Item 01.08 na lista
- Barbearia, cabeleireiros = item 06 no subitem 01 na lista
- Demolição= item 07 no subitem 04
- Exibições cinematográficas= item 12 e subitem 02
- Telecomunicações= não consta da lista
- Energia elétrica= não consta da lista
- Transporte de cargas= não consta da lista

No art. 2º da LC 116/2003 o imposto não incide sobre exportações exceto se o serviço tenha sido dentro do Brasil e entregue no exterior (conforme parágrafo único), também sobre serviços em relação de emprego (funcionários, e demais funções que recebam salários ou equiparado), e ainda sobre o valor da intermediação no mercado de títulos e valores mobiliários com juros e acréscimos realizados por instituições financeiras.



A lista dos serviços será apresentada quando se falar das alíquotas no item 2.7.

2.6 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo do ISS ou ISQN é o valor do serviço. Oliveira et al (2009, p.76) conceituam que “a base de cálculo é o preço do serviço. Considera-se preço do serviço a receita bruta a ele correspondente, sem nenhuma dedução, excetuados os descontos ou abatimentos concedidos independentemente de qualquer condição”.

Exemplo:

O art. 7º, inciso I da LC 116/2003 exclui da base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista de serviços, porém não estabelecendo limites mínimos e máximos e quaisquer formas de comprovação do material aplicado.

Exemplo:

O art. 7º, § 1º ainda evidencia que os serviços descritos pelo subitem 3.04



LEGISLAÇÃO

da lista anexa forem prestados no território de mais de um Município, a base de cálculo será proporcional, conforme o caso, à extensão da ferrovia, rodovia, dutos e condutos de qualquer natureza, cabos de qualquer natureza, ou ao número de postes, existentes em cada Município.



Exemplo:

As diferenças entre as legislações municipais se iniciam por meio da Lei Complementar, pois, se o município pode adotar o inteiro teor da lista ou apenas parte dela significa que os fatos geradores poderão não ser os mesmos comparando-se os municípios.

2.7 ALÍQUOTA

Na aplicação prática, as alíquotas variam de acordo com as legislações municipais que instituem o imposto, uma vez que a LC 116/2003, em seu art. 8º, Inciso II, estabeleceu a alíquota máxima de 5% e a Emenda Constitucional 37/2002 definiu que a alíquota mínima é de 2%.

Como coloca Fabretti (2003, p. 75) alíquota “é o percentual definido em lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determina o montante do tributo a ser pago”.

Assim, cabe aos municípios, através das suas leis ordinárias ou complementares, estabelecerem as alíquotas por atividades.

ITEM	SUB	DESCRIÇÃO	ALFA	BETA
1. SERVIÇOS DE INFORMÁTICA E CONGÊNERES.				
	01	Análise e desenvolvimento de sistemas.	5	3
	02	Programação.	5	3
	03	Processamento de dados e congêneres.	5	3
	04	Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.	5	3
	05	Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.	5	3
	06	Assessoria e consultoria em informática.	5	3
	07	Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.	5	3
	08	Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas.	5	3
2. SERVIÇOS DE PESQUISAS E DESENVOLVIMENTO DE QUALQUER NATUREZA.				
	01	Serviços de pesquisas e desenvolvimento de qualquer natureza.	5	3
3. SERVIÇOS PRESTADOS MEDIANTE LOCAÇÃO, CESSÃO DE DIREITO DE USO E CONGÊNERES.				
	01	(VETADO)		
	02	Cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda.	5	5
	03	Exploração de salões de festas, centro de convenções, escritórios virtuais, stands, quadras esportivas, estádios, auditórios, casas de espetáculos, parques de diversões, canchas e congêneres, para realização de eventos ou negócios de qualquer natureza.	5	5
	04	Locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza.	5	5
	05	Cessão de andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas de uso temporário.	5	5



4 SERVIÇOS DE SAÚDE, ASSISTÊNCIA MÉDICA E CONGÊNERES.				
	01	Medicina e biomedicina.	2	2
	02	Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultra-sonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.	2	2
	03	Hospitais, clínicas, laboratórios, sanatórios, manicômios, casas de saúde, prontos-socorros, ambulatórios e congêneres.	2	2
	04	Instrumentação cirúrgica.	2	2
	05	Acupuntura.	2	2
	06	Enfermagem, inclusive serviços auxiliares.	2	2
	07	Serviços farmacêuticos.	2	2
	08	Terapia ocupacional, fisioterapia e fonoaudiologia.	2	2
	09	Terapias de qualquer espécie destinadas ao tratamento físico, orgânico e mental.	2	2
	10	Nutrição.	2	2
	11	Obstetrícia.	2	2
	12	Odontologia.	2	2
	13	Ortótica.	2	2
	14	Próteses sob encomenda.	2	2
	15	Psicanálise.	2	2
	16	Psicologia.	2	2
	17	Casas de repouso e de recuperação, creches, asilos e congêneres.	2	2
	18	Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.	2	2
	19	Bancos de sangue, leite, pele, olhos, óvulos, sêmen e congêneres.	2	2
	20	Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.	2	2
	21	Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.	2	2
	22	Planos de medicina de grupo ou individual e convênios para prestação de assistência médica, hospitalar, odontológica e congêneres.	2	2
	23	Outros planos de saúde que se cumpram através de serviços de terceiros contratados, credenciados, cooperados ou apenas pagos pelo operador do plano mediante indicação do beneficiário.	2	2
5 SERVIÇOS DE MEDICINA E ASSISTÊNCIA VETERINÁRIA E CONGÊNERES.				
	01	Medicina veterinária e zootecnia.	5	3
	02	Hospitais, clínicas, ambulatórios, prontos-socorros e congêneres, na área veterinária.	5	3
	03	Laboratórios de análise na área veterinária.	5	3
	04	Inseminação artificial, fertilização in vitro e congêneres.	5	3
	05	Bancos de sangue e de órgãos e congêneres.	5	3
	06	Coleta de sangue, leite, tecidos, sêmen, órgãos e materiais biológicos de qualquer espécie.	5	3
	07	Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres.	5	3
	08	Guarda, tratamento, amestramento, embelezamento, alojamento e congêneres.	5	3
	09	Planos de atendimento e assistência médico-veterinária.	5	5

Unidade 2 - Imposto sobre Serviços (ISS)

6 SERVIÇOS DE CUIDADOS PESSOAIS, ESTÉTICA, ATIVIDADES FÍSICAS E CONGÊNERES.				
	01	Barbearia, cabeleireiros, manicuros, pedicuros e congêneres.	5	2
	02	Esteticistas, tratamento de pele, depilação e congêneres.	5	2
	03	Banhos, duchas, sauna, massagens e congêneres.	5	2
	04	Ginástica, dança, esportes, natação, artes marciais e demais atividades físicas.	5	2
	05	Centros de emagrecimento, spa e congêneres.	5	2
7 SERVIÇOS RELATIVOS A ENGENHARIA, ARQUITETURA, GEOLOGIA, URBANISMO, CONSTRUÇÃO CIVIL, MANUTENÇÃO, LIMPEZA, MEIO AMBIENTE, SANEAMENTO E CONGÊNERES.				
	01	Engenharia, agronomia, agrimensura, arquitetura, geologia, urbanismo, paisagismo e congêneres.	3	3
	02	Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem	3	3
	03	Elaboração de planos diretores, estudos de viabilidade, estudos organizacionais e outros, relacionados com obras e serviços de engenharia; elaboração de anteprojetos, projetos básicos e projetos executivos para trabalhos de engenharia.	3	3
	04	Demolição.	3	3
	05	Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).	3	3
	06	Colocação e instalação de tapetes, carpetes, assoalhos, cortinas, revestimentos de parede, vidros, divisórias, placas de gesso e congêneres, com material fornecido pelo tomador do serviço.	3	3
	07	Recuperação, raspagem, polimento e lustração de pisos e congêneres.	3	3
	08	Calafetação.	3	3
	09	Varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer.	3	2,5
	10	Limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres.	2,5	2,5
	11	Decoração e jardinagem, inclusive corte e poda de árvores.	3	3
	12	Controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos.	3	3
	13	Dedetização, desinfecção, desinsetização, imunização, higienização, desratização, pulverização e congêneres.	3	3
	14	(VETADO)		
	15	(VETADO)		
	16	Florestamento, reflorestamento, sementeira, adubação e congêneres.	3	3
	17	Escoramento, contenção de encostas e serviços congêneres.	3	3
	18	Limpeza e dragagem de rios, portos, canais, baías, lagos, lagoas, represas, açudes e congêneres.	3	3
	19	Acompanhamento e fiscalização da execução de obras de engenharia, arquitetura e urbanismo.	3	3



Curso de Graduação em Ciências Contábeis

	20	Aerofotogrametria (inclusive interpretação), cartografia, mapeamento, levantamentos topográficos, batimétricos, geográficos, geodésicos, geológicos, geofísicos e congêneres.	3	3
	21	Pesquisa, perfuração, cimentação, mergulho, perfilagem, concretagem, testemunhagem, pescaria, estimulação e outros serviços relacionados com a exploração e exploração de petróleo, gás natural e de outros recursos minerais.	3	3
	22	Nucleação e bombardeamento de nuvens e congêneres.	3	3
8	SERVIÇOS DE EDUCAÇÃO, ENSINO, ORIENTAÇÃO PEDAGÓGICA E EDUCACIONAL, INSTRUÇÃO, TREINAMENTO E AVALIAÇÃO PESSOAL DE QUALQUER GRAU OU NATUREZA.			
	01	Ensino regular pré-escolar, fundamental, médio e superior.	2	2
	02	Instrução, treinamento, orientação pedagógica e educacional, avaliação de conhecimentos de qualquer natureza.	3	3
9	SERVIÇOS RELATIVOS A HOSPEDAGEM, TURISMO, VIAGENS E CONGÊNERES.			
	01	Hospedagem de qualquer natureza em hotéis, apart-service condominiais, flat, apart-hotéis, hotéis residência, residence-service, suite service, hotelaria marítima, motéis, pensões e congêneres; ocupação por temporada com fornecimento de serviço (o valor da alimentação e gorjeta, quando incluído no preço da diária, fica sujeito ao Imposto Sobre Serviços).	2,5	2,5
	02	Agenciamento, organização, promoção, intermediação e execução de programas de turismo, passeios, viagens, excursões, hospedagens e congêneres.	2,5	2,5
	03	Guias de turismo.	2,5	2,5
10	SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO E CONGÊNERES.			
	01	Agenciamento, corretagem ou intermediação de câmbio, de seguros, de cartões de crédito, de planos de saúde e de planos de previdência privada.	5	2,5
	02	Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer.	5	3
	03	Agenciamento, corretagem ou intermediação de direitos de propriedade industrial, artística ou literária.	5	3
	04	Agenciamento, corretagem ou intermediação de contratos de arrendamento mercantil (leasing), de franquia (<i>franchising</i>) e de faturização (<i>factoring</i>).	5	3
	05	Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios.	2	2
	06	Agenciamento marítimo.	5	3
	07	Agenciamento de notícias.	5	3
	08	Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios.	2,5	3
	09	Representação de qualquer natureza, inclusive comercial.	2,5	2,5
	10	Distribuição de bens de terceiros.	5	3

Unidade 2 - Imposto sobre Serviços (ISS)

11 SERVIÇOS DE GUARDA, ESTACIONAMENTO, ARMAZENAMENTO, VIGILÂNCIA E CONGÊNERES.				
	01	Guarda e estacionamento de veículos terrestres automotores, de aeronaves e de embarcações.	5	3
	02	Vigilância, segurança ou monitoramento de bens e pessoas.	2,5	2,5
	03	Escolta, inclusive de veículos e cargas.	5	3
	04	Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.	5	3
12 SERVIÇOS DE DIVERSÕES, LAZER, ENTRETENIMENTO E CONGÊNERES.				
	01	Espectáculos teatrais.	5	3
	02	Exibições cinematográficas.	5	5
	03	Espectáculos circenses.	5	0
	04	Programas de auditório.	5	3
	05	Parques de diversões, centros de lazer e congêneres.	5	3
	06	Boates, taxi-dancing e congêneres.	5	3
	07	Shows, ballet, danças, desfiles, bailes, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.	5	3
	08	Feiras, exposições, congressos e congêneres.	5	5
	09	Bilhares, boliches e diversões eletrônicas ou não.	5	2
	10	Corridas e competições de animais.	5	2
	11	Competições esportivas ou de destreza física ou intelectual, com ou sem a participação do espectador.	5	2
	12	Execução de música.	5	2
	13	Produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, bailes, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres.	5	2
	14	Fornecimento de música para ambientes fechados ou não, mediante transmissão por qualquer processo.	5	2
	15	Desfiles de blocos carnavalescos ou folclóricos, trios elétricos e congêneres.	5	2
	16	Exibição de filmes, entrevistas, musicais, espetáculos, shows, concertos, desfiles, óperas, competições esportivas, de destreza intelectual ou congêneres.	5	2
	17	Recreação e animação, inclusive em festas e eventos de qualquer natureza.	5	2
13 SERVIÇOS RELATIVOS A FONOGRAFIA, FOTOGRAFIA, CINEMATOGRAFIA E REPROGRAFIA.				
	01	(VETADO)		2
	02	Fonografia ou gravação de sons, inclusive trucagem, dublagem, mixagem e congêneres.	5	2
	03	Fotografia e cinematografia, inclusive revelação, ampliação, cópia, reprodução, trucagem e congêneres.	5	2
	04	Reprografia, microfilmagem e digitalização.	5	2
	05	Composição gráfica, fotocomposição, clichéria, zincografia, litografia, fotolitografia.	5	2



14 SERVIÇOS RELATIVOS A BENS DE TERCEIROS.				
	01	Lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto, restauração, blindagem, manutenção e conservação de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos, motores, elevadores ou de qualquer objeto (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).	5	2
	02	Assistência técnica.	5	2
	03	Recondicionamento de motores (exceto peças e partes empregadas, que ficam sujeitas ao ICMS).	5	2
	04	Recauchutagem ou regeneração de pneus.	5	2
	05	Restauração, recondicionamento, acondicionamento, pintura, beneficiamento, lavagem, secagem, tingimento, galvanoplastia, anodização, corte, recorte, polimento, plastificação e congêneres, de objetos quaisquer.	5	2
	06	Instalação e montagem de aparelhos, máquinas e equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados ao usuário final, exclusivamente com material por ele fornecido.	5	2
	07	Colocação de molduras e congêneres.	5	2
	08	Encadernação, gravação e douração de livros, revistas e congêneres.	5	2
	09	Alfaiataria e costura, quando o material for fornecido pelo usuário final, exceto aviamento.	5	2
	10	Tinturaria e lavanderia.	5	2
	11	Tapeçaria e reforma de estofamentos em geral.	5	2
	12	Funilaria e lanternagem.	5	2
	13	Carpintaria e serralheria.	5	2
15 SERVIÇOS RELACIONADOS AO SETOR BANCÁRIO OU FINANCEIRO, INCLUSIVE AQUELES PRESTADOS POR INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS AUTORIZADAS A FUNCIONAR PELA UNIÃO OU POR QUEM DE DIREITO.				
	01	Administração de fundos quaisquer, de consórcio, de cartão de crédito ou débito e congêneres, de carteira de clientes, de cheques pré-datados e congêneres.	5	5
	02	Abertura de contas em geral, inclusive conta-corrente, conta de investimentos e aplicação e caderneta de poupança, no País e no exterior, bem como a manutenção das referidas contas ativas e inativas.	5	5
	03	Locação e manutenção de cofres particulares, de terminais eletrônicos, de terminais de atendimento e de bens e equipamentos em geral.	5	5
	04	Fornecimento ou emissão de atestados em geral, inclusive atestado de idoneidade, atestado de capacidade financeira e congêneres.	5	5
	05	Cadastro, elaboração de ficha cadastral, renovação cadastral e congêneres, inclusão ou exclusão no Cadastro de Emitentes de Cheques sem Fundos – CCF ou em quaisquer outros bancos cadastrais.	5	5
	06	Emissão, reemissão e fornecimento de avisos, comprovantes e documentos em geral; abono de firmas; coleta e entrega de documentos, bens e valores; comunicação com outra agência ou com a administração central; licenciamento eletrônico de veículostransferência de veículos; agenciamento fiduciário ou depositário; devolução de bens em custódia.	5	5

Unidade 2 - Imposto sobre Serviços (ISS)

07	Acesso, movimentação, atendimento e consulta a contas em geral, por qualquer meio ou processo, inclusive por telefone, fac-símile, internet e telex, acesso a terminais de atendimento, inclusive vinte e quatro horas; acesso a outro banco e a rede compartilhada; fornecimento de saldo, extrato e demais informações relativas a contas em geral, por qualquer meio ou processo.	5	5
08	Emissão, reemissão, alteração, cessão, substituição, cancelamento e registro de contrato de crédito; estudo, análise e avaliação de operações de crédito; emissão, concessão, alteração ou contratação de aval, fiança, anuência e congêneres; serviços relativos a abertura de crédito, para quaisquer fins.	5	5
09	Arrendamento mercantil (leasing) de quaisquer bens, inclusive cessão de direitos e obrigações, substituição de garantia, alteração, cancelamento e registro de contrato, e demais serviços relacionados ao arrendamento mercantil (leasing).	5	5
10	Serviços relacionados a cobranças, recebimentos ou pagamentos em geral, de títulos quaisquer, de contas ou carnês, de câmbio, de tributos e por conta de terceiros, inclusive os efetuados por meio eletrônico, automático ou por máquinas de atendimento; fornecimento de posição de cobrança, recebimento ou pagamento; emissão de carnês, fichas de compensação, impressos e documentos em geral.	5	5
11	Devolução de títulos, protesto de títulos, sustação de protesto, manutenção de títulos, reapresentação de títulos, e demais serviços a eles relacionados.	5	5
12	Custódia em geral, inclusive de títulos e valores mobiliários.	5	5
13	Serviços relacionados a operações de câmbio em geral, edição, alteração, prorrogação, cancelamento e baixa de contrato de câmbio; emissão de registro de exportação ou de crédito; cobrança ou depósito no exterior; emissão, fornecimento e cancelamento de cheques de viagem; fornecimento, transferência, cancelamento e demais serviços relativos a carta de crédito de importação, exportação e garantias recebidas; envio e recebimento de mensagens em geral relacionadas a operações de câmbio.	5	5
14	Fornecimento, emissão, reemissão, renovação e manutenção de cartão magnético, cartão de crédito, cartão de débito, cartão salário e congêneres.	5	5
15	Compensação de cheques e títulos quaisquer; serviços relacionados a depósito, inclusive depósito identificado, a saque de contas quaisquer, por qualquer meio ou processo, inclusive em terminais eletrônicos e de atendimento.	5	5
16	Emissão, reemissão, liquidação, alteração, cancelamento e baixa de ordens de pagamento, ordens de crédito e similares, por qualquer meio ou processo; serviços relacionados à transferência de valores, dados, fundos, pagamentos e similares, inclusive entre contas em geral.	5	5
17	Emissão, fornecimento, devolução, sustação, cancelamento e oposição de cheques quaisquer, avulso ou por talão.	5	5
18	Serviços relacionados a crédito imobiliário, avaliação e vistoria de imóvel ou obra, análise técnica e jurídica, emissão, reemissão, alteração, transferência e renegociação de contrato, emissão e reemissão do termo de quitação e demais serviços relacionados a crédito imobiliário.	5	5
16	SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE NATUREZA MUNICIPAL.		
01	Serviços de transporte de natureza municipal.	0,01	5
17	SERVIÇOS DE APOIO TÉCNICO, ADMINISTRATIVO, JURÍDICO, CONTÁBIL, COMERCIAL E CONGÊNERES.		
01	Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares.	5	2
02	Datilografia, digitação, estenografia, expediente, secretaria em geral, resposta audível, redação, edição, interpretação, revisão, tradução, apoio e infra-estrutura administrativa e congêneres.	5	2



Curso de Graduação em Ciências Contábeis

	03	Planejamento, coordenação, programação ou organização técnica, financeira ou administrativa.	5	5
	04	Recrutamento, agenciamento, seleção e colocação de mão-de-obra.	2,5	2,5
	05	Fornecimento de mão-de-obra, mesmo em caráter temporário, inclusive de empregados ou trabalhadores, avulsos ou temporários, contratados pelo prestador de serviço.	2,5	2,5
	06	Propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários.	2,5	5
	07	(VETADO)		
	08	Franquia (franchising).	5	5
	09	Perícias, laudos, exames técnicos e análises técnicas.	5	5
	10	Planejamento, organização e administração de feiras, exposições, congressos e congêneres.	5	5
	11	Organização de festas e recepções; bufê (exceto o fornecimento de alimentação e bebidas, que fica sujeito ao ICMS).	5	5
	12	Administração em geral, inclusive de bens e negócios de terceiros.	2,5	2,5
	13	Leilão e congêneres.	5	5
	14	Advocacia.	5	2
	15	Arbitragem de qualquer espécie, inclusive jurídica.	5	2
	16	Auditoria.	5	5
	17	Análise de Organização e Métodos.	5	5
	18	Atuária e cálculos técnicos de qualquer natureza.	5	5
	19	Contabilidade, inclusive serviços técnicos e auxiliares.	2,5	2,5
	20	Consultoria e assessoria econômica ou financeira.	5	5
	21	Estatística.	5	5
	22	Cobrança em geral.	5	5
	23	Assessoria, análise, avaliação, atendimento, consulta, cadastro, seleção, gerenciamento de informações, administração de contas a receber ou a pagar e em geral, relacionados a operações de faturização (factoring).	5	5
	24	Apresentação de palestras, conferências, seminários e congêneres.	5	3
18	SERVIÇOS DE REGULAÇÃO DE SINISTROS VINCULADOS A CONTRATOS DE SEGUROS; INSPEÇÃO E AVALIAÇÃO DE RISCOS PARA COBERTURA DE CONTRATOS DE SEGUROS; PREVENÇÃO E GERÊNCIA DE RISCOS SEGURÁVEIS E CONGÊNERES.			
	01	Serviços de regulação de sinistros vinculados a contratos de seguros; inspeção e avaliação de riscos para cobertura de contratos de seguros; prevenção e gerência de riscos seguráveis e congêneres.	5	5
19	SERVIÇOS DE DISTRIBUIÇÃO E VENDA DE BILHETES E DEMAIS PRODUTOS DE LOTERIA, BINGOS, CARTÕES, PULES OU CUPONS DE APOSTAS, SORTEIOS, PRÊMIOS, INCLUSIVE OS DECORRENTES DE TÍTULOS DE CAPITALIZAÇÃO E CONGÊNERES.			
	01	Serviços de distribuição e venda de bilhetes e demais produtos de loteria, bingos, cartões, pules ou cupons de apostas, sorteios, prêmios, inclusive os decorrentes de títulos de capitalização e congêneres.	5	5

Unidade 2 - Imposto sobre Serviços (ISS)

20 SERVIÇOS PORTUÁRIOS, AEROPORTUÁRIOS, FERROPORTUÁRIOS, DE TERMINAIS RODOVIÁRIOS, FERROVIÁRIOS E METROVIÁRIOS.				
	01	Serviços portuários, ferroportuários, utilização de porto, movimentação de passageiros, reboque de embarcações, rebocador escoteiro, atracação, desatracação, serviços de praticagem, capatazia, armazenagem de qualquer natureza, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, serviços de apoio marítimo, de movimentação ao largo, serviços de armadores, estiva, conferência, logística e congêneres.	5	5
	02	Serviços aeroportuários, utilização de aeroporto, movimentação de passageiros, armazenagem de qualquer natureza, capatazia, movimentação de aeronaves, serviços de apoio aeroportuários, serviços acessórios, movimentação de mercadorias, logística e congêneres.	5	5
	03	Serviços de terminais rodoviários, ferroviários, metroviários, movimentação de passageiros, mercadorias, inclusive suas operações, logística e congêneres.	5	5
21 SERVIÇOS DE REGISTROS PÚBLICOS, CARTORÁRIOS E NOTARIAIS.				
	01	Serviços de registros públicos, cartorários e notariais.	5	5
22 SERVIÇOS DE EXPLORAÇÃO DE RODOVIA.				
	01	Serviços de exploração de rodovia mediante cobrança de preço ou pedágio dos usuários, envolvendo execução de serviços de conservação, manutenção, melhoramentos para adequação de capacidade e segurança de trânsito, operação, monitoração, assistência aos usuários e outros serviços definidos em contratos, atos de concessão ou de permissão ou em normas oficiais.	5	5
23 SERVIÇOS DE PROGRAMAÇÃO E COMUNICAÇÃO VISUAL, DESENHO INDUSTRIAL E CONGÊNERES.				
	01	Serviços de programação e comunicação visual, desenho industrial e congêneres.	5	5
24 SERVIÇOS DE CHAVEIROS, CONFECÇÃO DE CARIMBOS, PLACAS, SINALIZAÇÃO VISUAL, BANNERS, ADESIVOS E CONGÊNERES.				
	01	Serviços de chaveiros, confecção de carimbos, placas, sinalização visual, banners, adesivos e congêneres.	5	2
25 SERVIÇOS FUNERÁRIOS.				
	01	Funerais, inclusive fornecimento de caixão, urna ou esquifes; aluguel de capela; transporte do corpo cadavérico; fornecimento de flores, coroas e outros paramentos; desembarço de certidão de óbito; fornecimento de véu, essa e outros adornos; embalsamento	5	5
	02	Cremação de corpos e partes de corpos cadavéricos.	5	2
	03	Planos ou convênio funerários.	5	2
	04	Manutenção e conservação de jazigos e cemitérios.	5	2
26 SERVIÇOS DE COLETA, REMESSA OU ENTREGA DE CORRESPONDÊNCIAS, DOCUMENTOS, OBJETOS, BENS OU VALORES, INCLUSIVE PELOS CORREIOS E SUAS AGÊNCIAS FRANQUEADAS; COURRIER E CONGÊNERES.				
	01	Serviços de coleta, remessa ou entrega de correspondências, documentos, objetos, bens ou valores, inclusive pelos correios e suas agências franqueadas; courier e congêneres.	5	5
27 SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA SOCIAL.				
	01	Serviços de assistência social.	5	2



28	SERVIÇOS DE AVALIAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA.			
	01	Serviços de avaliação de bens e serviços de qualquer natureza.	5	5
29	SERVIÇOS DE BIBLIOTECONOMIA.			
	01	Serviços de biblioteconomia.	5	2
30	SERVIÇOS DE BIOLOGIA, BIOTECNOLOGIA E QUÍMICA.			
	01	Serviços de biologia, biotecnologia e química.	5	2
31	SERVIÇOS TÉCNICOS EM EDIFICAÇÕES, ELETRÔNICA, ELETROTÉCNICA, MECÂNICA, TELECOMUNICAÇÕES E CONGÊNERES.			
	01	Serviços técnicos em edificações, eletrônica, eletrotécnica, mecânica, telecomunicações e congêneres.	5	3
32	SERVIÇOS DE DESENHOS TÉCNICOS.			
	01	Serviços de desenhos técnicos.	5	3
33	SERVIÇOS DE DESEMBARAÇO ADUANEIRO, COMISSÁRIOS, DESPACHANTES E CONGÊNERES.			
	01	Serviços de desembaraço aduaneiro, comissários, despachantes e congêneres.	5	5
34	SERVIÇOS DE INVESTIGAÇÕES PARTICULARES, DETETIVES E CONGÊNERES.			
	01	Serviços de investigações particulares, detetives e congêneres.	5	5
35	SERVIÇOS DE REPORTAGEM, ASSESSORIA DE IMPRENSA, JORNALISMO E RELAÇÕES PÚBLICAS.			
	01	Serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas.	5	2
36	SERVIÇOS DE METEOROLOGIA.			
	01	Serviços de meteorologia.	5	2
37	SERVIÇOS DE ARTISTAS, ATLETAS, MODELOS E MANEQUINS.			
	01	Serviços de artistas, atletas, modelos e manequins.	5	2
38	SERVIÇOS DE MUSEOLOGIA.			
	01	Serviços de museologia.	5	2
39	SERVIÇOS DE OURIVESARIA E LAPIDAÇÃO.			
	01	Serviços de ourivesaria e lapidação (quando o material for fornecido pelo tomador do serviço).	5	2
40	SERVIÇOS RELATIVOS A OBRAS DE ARTE SOB ENCOMENDA.			
	01	Obras de arte sob encomenda.	5	5

Quadro 2.3 – Lista de serviços e alíquotas de dois municípios fictícios.
Fonte: Adaptado da LC 116/2003.

Confrontando as legislações municipais, a definição da alíquota passa a ser mais um fator complicador, pois numa relação de 195 tipos de serviços distintos as alíquotas são diferenciadas município a município. Por exemplo, “Barbearia item 06.01” no município Alfa possui a alíquota de 5% e em Beta 2%.

2.8 CONTRIBUINTES OU RESPONSÁVEIS

A LC 116/2003, em seu art. 5º coloca que “Contribuinte é o **prestador** do serviço”. Segundo o CTN, art. 121, “o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador”.

Exemplo:

Ainda na LC 116/2003, em seu art. 6º define o responsável pelo recolhimento do ISS;



LEGISLAÇÃO

Art. 6º Os Municípios e o Distrito Federal, mediante lei, poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação, inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

§ 1º Os responsáveis a que se refere este artigo estão obrigados ao recolhimento integral do imposto devido, multa e acréscimos legais, independentemente de ter sido efetuada sua retenção na fonte.

§ 2º Sem prejuízo do disposto no caput e no § 1º deste artigo, são responsáveis:

I – o tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País;

II – a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços descritos nos subitens 3.05, 7.02, 7.04, 7.05, 7.09, 7.10, 7.12, 7.14, 7.15, 7.16, 7.17, 7.19, 11.02, 17.05 e 17.10 da lista anexa.





Nesse caso o responsável (tomador) recolhe o ISS para prestador no seu domicílio municipal, ou seja, caso o tomador esteja em município diferente precisará recolher para o município da prestadora de serviços.

Exemplo:

Como regra geral o recolhimento do ISS devido se dá no local do estabelecimento prestador conforme art. 3 da LC 116/2003, exceto nas situações previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local de prestação de serviços:



LEGISLAÇÃO

- I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1º do art. 1º desta Lei Complementar;
- II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;
- III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;
- IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;
- V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;
- VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;
- VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;
- VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;
- IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;
- X – (VETADO)

XI – (VETADO)

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferropuerto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

§ 2º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.



§ 3º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01.

Art. 4º Considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas.



Ainda com relação à retenção, segundo a Lei 10.833/2005, art. 33, deve se reter o IR (1,5%), CSLL (1%), COFINS (3%) e PIS (0,65%). Conforme o art. 31, o total acima corresponde a 6,15% de retenção.

O IR independe do valor conforme RIR/1999. Já a CSLL, COFINS e PIS, se a nota fiscal ou a soma das notas fiscais emitidas para o destinatário corresponder a um valor superior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais, incluído pela Lei nº 10.925, de 2004, em consonância com a Lei nº 10.833/2005, art. 33), ocorrem as seguintes situações:



LEGISLAÇÃO

Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão de obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais.



Percebe-se que a legislação do ISS é bem complexa. Esta complexidade se dá pelo número elevado de municípios. É possível que alguns aspectos específicos de vários municípios brasileiros possam ter informações diferentes.

A seguir apresentaremos o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

RESUMO DA UNIDADE

Na presente unidade foi apresentado o ISS, com base na Lei Complementar nº 116/2003, uma Lei Federal que exige que as pessoas (físicas e jurídicas) utilizem para apurar e recolher o ISS devido, conforme a escrituração contábil ajustada para escrituração fiscal por meio da obrigação principal com base no fato gerador do imposto, calculando a sua base de cálculo e aplicando as alíquotas de acordo com a lista de serviços constante no anexo da Lei nº 116/2003. Além disso, há outras obrigações acessórias que deverão ser observadas de acordo com as legislações de cada um dos municípios brasileiros.

Existem também alguns cuidados a serem observados quando o fato gerador ocorrer em outros municípios, esses impostos devem ser recolhidos para o município no qual se está prestando serviços. Esses cuidados evitam que futuramente as pessoas tenham problema com o fisco.

Aqui está prevista uma videoaula!



Encerramos a Unidade 2. Agora avalie o seu aprendizado participando da autoavaliação a seguir. Caso você perceba que ainda tem dúvidas, releia o conteúdo. Se a dúvida persistir, solicite ajuda de seu tutor. Não siga em frente com dúvidas, pois isso pode comprometer o seu aprendizado!





ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 2

- 1) A base de cálculo do ISS:
 - a) é o preço do serviço;
 - b) é o preço do serviço, diminuído dos custos diretos;
 - c) é o preço do serviço, diminuído dos custos indiretos;
 - d) é a receita menos os custos e as despesas;
 - e) é o lucro obtido.

- 2) Indique a alternativa que contém uma atividade tributada pelo ISS:
 - a) beneficiamento de bens para posterior comercialização;
 - b) montagem de partes e peças pelo próprio fabricante;
 - c) acondicionamento promocional;
 - d) conserto de bens do ativo imobilizado do encomendante;
 - e) recondicionamento de motores para posterior comercialização.

- 3) Na atividade de construção civil incide:
 - a) o ISS sobre o valor dos materiais e sobre o valor da mão de obra;
 - b) o IPI e o ICMS sobre o valor dos materiais produzidos pelo construtor, em seu estabelecimento industrial, e, por outro lado, o ISS sobre o valor da mão de obra;
 - c) o ICMS sobre o valor total cobrado pela obra;
 - d) o ISS sobre o valor total cobrado pela obra;
 - e) o ICMS sobre o valor dos materiais e o ISS sobre o valor da mão de obra.

- 4) O Município, em relação ao ISS, é:
 - a) responsável;
 - b) contribuinte;
 - c) sujeito passivo;
 - d) sujeito ativo;
 - e) solidariamente obrigado.

- 5) Assinale a situação que poderia constituir fato gerador do Imposto Sobre Serviços (ISS):
- a) a venda de gêneros alimentícios pelas padarias;
 - b) a venda de combustíveis por postos revendedores instalados nos seus respectivos municípios;
 - c) a prestação de serviços sob relação de emprego;
 - d) a venda de eletrodomésticos pelas lojas de departamentos;
 - e) a exibição de filmes pelos cinemas localizados nos *shoppings* de suas cidades.
- 6) Assinale a alternativa correta:
- a) São considerados contribuintes do ISS quem presta serviços como trabalhador avulso, bem como os diretores e membros dos conselhos consultivos e fiscais.
 - b) O ISS incide sobre os serviços relacionados na legislação básica, incluindo a prestação de serviços de telecomunicação.
 - c) O ISS incide sobre os serviços relacionados na legislação básica. A prestação de qualquer serviço que esteja expressamente consignado na lista não faz nascer a obrigação de pagar o imposto.
 - d) O fato gerador do ISS corresponde à prestação de serviços relacionados na lista – ou relação – anexa à Lei Complementar e à legislação básica dos municípios, mesmo que a prestação de tais serviços envolva também o fornecimento de mercadorias.
- 7) Lista de exercícios da obra de Oliveira e colaboradores (2005)
- a) Quais são os elementos essenciais para a ocorrência do fato gerador do ISS?
R:..
 - b) Comente a base legal para a incidência do ISS.
R:..
 - c) Qual é o fato gerador do ISS e quem são os contribuintes desse imposto?
R:..



- d) Comente a figura do responsável (ou sujeito passivo indireto) pelo pagamento do ISS.
R:.
- e) Destaque os principais aspectos relacionados com a base de cálculo do ISS.
R:.
- f) O que você entende por local da prestação do serviço?
R.
- g) Todas as empresas prestadoras de serviços estão obrigadas a recolher o ISS para o município onde estão estabelecidas? Comente possíveis exceções.
R:



REFERÊNCIAS

AMARAL, Gilberto Luiz do. **A nova ótica do planejamento tributário empresarial**. Disponível em: <http://www.ibtp.com.br>. Acesso em: 5 jun.2004.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Fundamentos da Reforma. In: BRASIL. **Reforma da discriminação constitucional de rendas** (anteprojeto). Rio de Janeiro: FGV - Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965. v. 6.

BRASIL, **Constituição (1934)**, de 16/07/1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao34.htm. Acesso em: 19 abr. 2008.

BRASIL, **Constituição (1937)**, de 10/11/1937. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Constituicao/Constitui%C3%A7ao37.htm>. Acesso em: 19 abr. 2008.

BRASIL, **Constituição (1946)**, de 18/09/1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm. Acesso em: 19 abr. 2008.

BRASIL, **Emenda Constitucional 18/1965**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PrepararImpressao/printNS.asp?Endereco=/Historico/80AnosLR/Livro/10.asp&TextConcat=Yes>. Acesso em: 19 abr.2008.

BRASIL, **Decreto-Lei nº 406, de 31/12/1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sôbre operações relativas à circulação de mercadorias e sôbre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 19 abr. 2009.

BRASIL, Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Código Tributário Nacional** (Lei no. 5.172 - 25.10.66).Org. por Juarez de Oliveira. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

BRASIL. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1996**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp87.htm. Acesso em: 4 ago. 2009.



BRASIL. **Lei Complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999.** Dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/lcp99.htm>. Acesso em: 4 ago. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.** Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que “dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp102.htm. Acesso em: 4 ago. 2008.

BRASIL. **Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002.** Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/lcp/Lcp114.htm>. Acesso em: 4 ago. 2009.

BRASIL, **Ementa Constitucional nº 37,** de 12 de junho de 2002. Altera os arts. 100 e 156 da Constituição Federal e acrescenta os arts. 84, 85, 86, 87 e 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc37.htm. Acesso em: 19 abr. 2008.

BRASIL, **Lei 10.406/2002.** Instituí o Código Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em 19 abr. 2008.

BRASIL, **Lei Complementar nº. 116/2003,** de 31/07/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: www.portaltributario.com.br/legislacao/lc116.htm. Acesso em: 19 abr. 2008.

BRASIL. **Lei nº 10.833 de 29/12/2003.** Dispõe sobre retenções do PIS/COFINS/CSLL. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis/2003/lei10833.htm>. Acesso em 18 jun. 2009.

BRASIL. **Lei nº 10.925, de 2004**. Reduz as alíquotas do PIS/PASEP e da CO-FINS incidentes na importação e na comercialização do mercado interno de fertilizantes e defensivos agropecuários e dá outras providências.. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leis/2004/lei10925.htm>. Acesso em: 18 jun. 2009.

CASAGRANDE, Maria Denize Henrique. **Jogo de empresa na prática de ensino de contabilidade tributária**. 2006. 144 f. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção.) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência**. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 317-318.

DOU. **Convênio ICM 66/88**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/CONVENIOS/ICMS/1988/CV066_88.htm. Acesso em: 4 ago. 2009.

FABRETTI, Laudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 8. ed. atual. de acordo com a minireforma tributária. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo Aurélio século XXI: o dicionário da língua portuguesa**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS. Fundamentos da Reforma. In: BRASIL. Reforma da discriminação constitucional de rendas (anteprojeto). Rio de Janeiro: FGV - Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda, 1965. v. 6

IBGE, Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Unidades da Federação**. 2006. Disponível em: <http://www.ibge.com.br/estadosat/>. Acesso em: 17 jun. 2009.

IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Verdadeiro custo da tributação brasileira**. 2002. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em: 31 maio 2009.

IBPT, Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. **Carga tributária brasileira – primeiro trimestre de 2009**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br>. Acesso em: 18 jun. 2009.

JUS NAVEGANDI. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/index.html>. Acesso em: 4 nov. 2009.



MARTINS, Sérgio Pinto. **Imposto sobre serviços - ISS**: Normas da Constituição de 1988: competência tributária para a legislação municipal; serviços alcançados pelo imposto sobre serviços. São Paulo: Atlas, 1992.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Doutrina e prática do imposto sobre serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. **Manual de contabilidade tributária**. Livro de exercícios. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de contabilidade tributária**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**: teoria e prática. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2003.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Tributos**. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acesso em: 28 jun. 2009.

Unidade 3

IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL, INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS)

Nesta terceira unidade vamos apresentar as formas de desenvolver um estudo crítico e a pesquisa aplicada da legislação tributária na esfera dos Estados e Distrito Federal quanto ao Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e sua consequência nos registros (escrituração) contábeis. Ao final da unidade você deverá:

- conhecer o enquadramento legal;
- distinguir os aspectos da obrigação tributária (principal e acessória);
- compreender os aspectos do fato gerador: pessoal, espacial, temporal, material;
- preparar e calcular a base de cálculo;
- saber quem são os contribuintes e/ou responsáveis;
- conhecer e utilizar as alíquotas; e
- realizar os procedimentos (escrituração) contábeis por meio de exercícios de fixação.

3.1 ENQUADRAMENTO LEGAL

O ICMS leva em conta as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Na esfera da união tem-se a seguinte configuração ou enquadramento:

- Decreto-Lei 406/1968.
- Constituição Federal de 1988, art. 155, II.
- Convênio ICM 66/88.
- Lei Complementar 87/1996.
- Lei Complementar 99/1999.
- Lei Complementar 102/2000.
- Lei Complementar 114/2002.

A CF/88 não discute em seu texto as especificidades dos tributos; apenas traz sua classificação e suas competências, sendo que, em relação ao ICMS, no seu art. 155, § 2º, destaca algumas regras a serem observadas. Isso se deu devido às alterações ocorridas em relação às mudanças de ICM para ICMS após a promulgação da Constituição de 1988.



LEGISLAÇÃO

art 155, § 2º: O ICMS atenderá o seguinte:

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

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

[...]



IX - incidirá também:

- a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;
- b) sobre o valor total da operação, quando mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

X - não incidirá:

- a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;
- c) sobre o ouro, nas hipóteses definidas no art. 153, § 5º;
- d) nas prestações de serviço de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;

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

XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
- d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

- g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados;
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, **b**;
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.



Da promulgação da CF/88 até a sanção da LC 87/1996, houve um convênio que regulamentava de maneira provisória o ICM no Brasil, por meio do CONFAZ editando o CONVÊNIO ICM 66/88 que “Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências”.

Em 1996, a LC 87 é sancionada e, para facilitar o entendimento de você, apresentamos os aspectos do fato gerador de acordo com seus preceitos.





ASPECTO	DESCRIÇÃO
Pessoal	<p>a. sujeito ativo: Estados e Distrito Federal (CF/88, art. 155, I, b).</p> <p>b. sujeito passivo: LC 87/96): art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.</p>
Espacial	Território do Estado ou do Distrito Federal (CF/88, art. 155, I, b).
Temporal	<p>LC 87/96:</p> <p>Art. 12 Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:</p> <p>I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;</p> <p>II - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento;</p> <p>III - da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente;</p> <p>IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente;</p> <p>V - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza;</p> <p>VI - do ato final do transporte iniciado no exterior;</p> <p>VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;</p> <p>VIII - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:</p> <p>a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;</p> <p>b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável;</p> <p>IX - do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;</p> <p>X - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;</p> <p>XI - da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados;</p> <p>XII - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;</p> <p>XIII - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada à operação ou prestação subsequente.</p>
Material	Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (CF/88, art. 155, II, b, e § 2º, IX).
Quantificativo	<p>a. Base de cálculo: normalmente, é o “valor da operação”(de acordo com a legislação de cada estado).</p> <p>b. Alíquotas: variadas, em percentual fixo, que poderá ser seletiva em função da essencialidade das mercadorias ou dos serviços ((CF/88, art. 155, § 2º, III e IV).</p>

Quadro 3.1 – Aspectos do fato gerador do ICMS de acordo com a LC 87/96.

Fonte: Cassone (2004, p. 317-318).

Por exemplo, em Santa Catarina, depois da LC 87/96, o ICMS foi instituído pela Lei nº 10.297, de 26 de dezembro de 1996 e regulamentada pelo Decreto nº 2.870, de 28 de agosto de 2001; publicado no D.O.E em 28.08.01.



Vamos verificar em seu estado como ficou instituído o ICMS, vamos procurar a Lei e o Regulamento do ICMS.

A seguir vejam as obrigações tributárias sobre o ICMS.

3.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Igualmente como tratado no ISS, no ICMS, a obrigação tributária principal está relacionada à parte monetária (em espécie); já para as obrigações acessórias, leva-se em conta os livros de Entradas, Saídas e Apuração do ICMS, bem como os informativos da Secretaria da Fazenda de cada estado como DIME/GIA, SINTEGRA, entre outras obrigações mensais. Outra informação anual seria a DIEF, que totalizaria as informações enviadas mensalmente.

3.3 FATO GERADOR

O fato gerador do ICMS está vinculado à circulação de mercadorias ou à prestação de serviços não constantes na Lista da Lei Complementar 116/2003.

- circulação de mercadorias ou produtos;
- transporte estadual/intermunicipal;
- serviços de comunicação onerosos;
- fornecimentos de alimentação e bebidas;
- importação (mercadoria/produtos/serviços).

As regras básicas para o ICMS foram estabelecidas na Constituição Federal, e foram atribuídos poderes aos Estados e ao Distrito Federal para definirem normas complementares necessárias para sua melhor funcionalidade, sempre observando os dispositivos constitucionais, previsto na Constituição no art. 155, II que diz:



LEGISLAÇÃO

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





Geralmente a legislação complementar visa elucidar as possíveis divergências socioeconômicas existentes entre os estados brasileiros e entre as atividades exploradas pelas empresas.



Fique atento ao Fórum desta unidade. Tire suas dúvidas e dê suas contribuições sobre o assunto. Participe!



A base de cálculo será tratada na seção seguinte. Confira!

3.4 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo, de maneira geral, é o valor das operações com mercadorias, incluindo os valores acessórios (frete, seguros) pagos pelos adquirentes das mercadorias, excluídos os descontos incondicionais.

As bases de cálculo do ICMS são definidas a partir dos fatos geradores, em que para cada fato gerador há uma forma diferenciada de obtê-la. Estabelece que para o fato gerador da saída do estabelecimento da produção, mercadorias e prestação de serviços não previsto na lista do ISS, a base de cálculo será o valor da operação constante na nota fiscal.

O valor da operação não caracteriza somente o valor do produto, mercadorias comercializadas ou serviços prestados; depende dos artigos e parágrafos previstos nos RICMS/MS, RICMS/PR, RICMS/RR/ RICMS/PI e RICMS/RS. Esses regulamentos esclarecem que no valor da operação geralmente encontra-se o texto abaixo, de acordo com a Lei 87/96, em seu art. 13.



LEGISLAÇÃO

IX - na hipótese do inciso XIII do art. 12, o valor da prestação no Estado de origem.

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

§ 3º No caso do inciso IX, o imposto a pagar será o valor resultante da aplicação do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sobre o valor ali previsto.

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

§ 5º Nas operações e prestações interestaduais entre estabelecimentos de contribuintes diferentes, caso haja reajuste do valor depois da remessa ou da prestação, a diferença fica sujeita ao imposto no estabelecimento do remetente ou do prestador.



Evidencia-se que são incluídos também na base de cálculo do imposto estadual os valores referentes aos fretes, descontos condicionais, seguros, entre outras despesas que serão cobradas do destinatário.



Os regulamentos definem também as impossibilidades de inclusão na base de cálculo, ou seja, não integra a base de cálculo do imposto. Conforme o art. 13, § 2º da Lei Complementar nº 87/96:

LEGISLAÇÃO

§ 2º Não integra a base de cálculo do imposto o montante do Imposto sobre Produtos Industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configurar fato gerador de ambos os impostos.



De uma maneira geral, é possível afirmar que a base de cálculo do ICMS é comportada pelo valor do produto bem como os valores inerentes à operação de saída do produto do estabelecimento industrial, admitindo as inclusões e exclusões definidas pelo regulamento. A seguir apresentamos as alíquotas utilizadas no ICMS.

3.5 ALÍQUOTA



No ICMS as alíquotas são mais padronizadas do que ocorre no ISS, mas mesmo assim existe uma tida como interna que é fundamentada individualmente em cada um dos estados brasileiro, segundo Pêgas (2007, p. 136) o Brasil possui **mais de 40 alíquotas diferentes**. Para que se possa compreender o volume de alíquotas diferentes, apresenta-se a seguir um quadro resumo.

MERCADORIAS/SERVIÇOS	ALÍQUOTAS	LOCALIDADES
Serviços de Telecomunicações	17%	AC, AP, AM, MA
	25%	AL, DF, ES, MG, PB, PI, RS, RR, SC, SP, TO
	26%	GO
	27%	BA, CE, MS, PR, RN, SE
	28%	PE
	30%	MT, PA, RJ
	35%	RO
Cervejas e chopes	17%	AL, GO, MS
	18%	MG, SP, SE
	19%	BA, RJ
	25%	AP, AM, AC, DF, MA, MT, PB, PI, RS, RO, RR, SC, TO
	27%	CE, PR, RN
	28%	PE
	30	PA
Alíquotas internas aplicadas	18%	MG, PR, SP.
	19%	RJ
	17%	DEMAIS ESTADOS

Quadro 3.2 – Alíquotas utilizadas pelos Estados.
 Fonte: Pêgas (2007, p. 37).

Assim, os contribuintes localizados nos estados brasileiros devem praticar as seguintes alíquotas conforme a Figura 3.1.

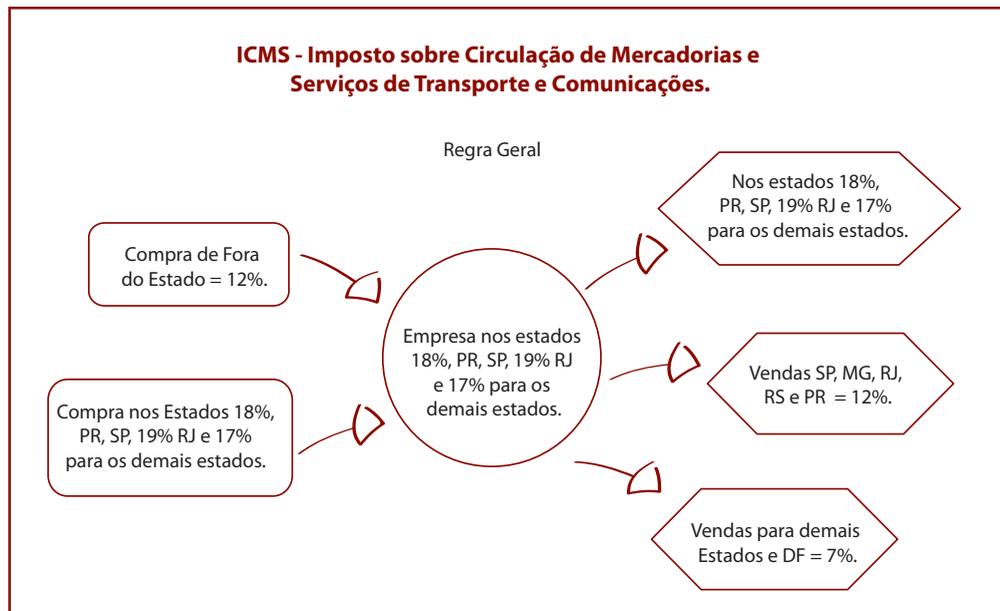


Figura 3.1 – Utilização das alíquotas no território brasileiro na regra geral.



Para reforçar, lembre-se de que cada estado da federação pode legislar sobre o ICMS; caso algo seja diferente do informado nesse documento, favor contactar.

3.6 CONTRIBUINTES OU RESPONSÁVEIS

A definição de contribuinte é bem clara nos Regulamentos do ICMS (RICMS) dos estados PI, RR, MS, PR e RS, os quais informam que **contribuinte é toda pessoa**, seja ela física ou jurídica, **que realize operações de circulação de mercadorias ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação** que caracterize intuito comercial.

No art. 4 da Lei Complementar 87/1996 contribuinte é:



LEGISLAÇÃO

qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.



Esclarecendo o entendimento, Carrazza (2002) diz que o sujeito passivo é a pessoa jurídica que pratica as operações descritas no fato gerador, tendo apenas que revestir as condições de comerciante, industrial ou produtor ou ainda do prestador de serviços.

Veja exemplos de nota de compra e de venda de mercadorias.

Unidade 3 - Imposto (ICMS)

Na compra de mercadorias:

Empresa X

NOTA FISCAL N.º **000005**

Nome/Razão Social: **L & B Indústria e Comércio Ltda** Bairro: **Rio Caveiras**
 Endereço: **Rua Cônego Rodolfo Machado, N° 2345** **Tudo Bem** (X) Saída () Entrada
 Cidade: **Beta** CEP: **00.160-000** CNPJ **00.000.000/0000-00** 1ª VIA
 Fone/Fax: **(00) 0000-0000** CEP: **00.160-000** Inscrição Estadual **000.000.000** SÉRIE 01 - Mod. 01 Destino

Natureza da Operação: **Venda de produção do estabelecimento** CFOP: **5.102** N.º Inscrição Est. Do Substituto Tributário: **000.000.000** Inscrição Estadual: **000.000.000** SÉRIE 01 - Mod. 01 Data limite para Emissão: **00/00/00**

DESTINATÁRIO / REMETENTE

Nome/Razão Social: **AZ Modas Ltda** CNPJ: **00.000.000/0000-00** Data da Emissão: **15/03/08**
 ENDEREÇO: **Rua Tenente Silveira, N° 210** Bairro-Distrito: **Centro** CEP: **00.000-000** Data Saída-Entrada: **15/03/08**
 Município: **Alfa** Fone-Fax: **(00) 0000-0000** UF: **SC** Inscrição Estadual: **000.000.000** Hora da Saída: **18.00hs**

FATURA

Nº FATURA	NÚMERO	VALOR	VENCIMENTO	VALOR POR EXTENSO
FAT/DUPL/VALOR	0006/1	27.199,40	15/4/2008	(Cinquenta e Três Mil, Vinte e Dois Reais e Oitenta e Dois Centavos).
DUPL/Nº DE ORDEM				
VENCIMENTO				
COND. PAGTº:				

DADOS DO PRODUTO

Cód. Prod.	Descrição dos Produtos	Class. Fisc.	CST	Unid.	Quant.	Valor Unitário	Valor Total	Aliquota		Valor do IPI
								ICMS	IPI	
1	Blusa moda infantil	00	000	Unid.	233	29,45	6.855,96	17%		
2	Blusa moda juvenil	00	001	Unid.	175	29,45	5.159,64	17%		
3	Blusa moda adulto	00	002	Unid.	32	43,40	1.388,80	17%		
4	Camisa moda infantil	00	003	Unid.	38	54,25	2.039,80	17%		
5	Camisa moda juvenil	00	004	Unid.	119	62,00	7.402,80	17%		
6	Camisa moda adulto	00	005	Unid.	62	69,75	4.352,40	17%		

CÁLCULO DO IMPOSTO

Base de Cálculo ICMS	Valor do ICMS	Base cálculo ICMS Substituição	Valor ICMS Substituição	Valor Total dos Produtos
27.199,40	4.623,90			27.199,40
Valor do Frete	Valor do Seguro	Outras Despesas Acessórias	Valor Total do IPI	Valor Total da Nota
			0,00	27.199,40

TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS

Nome/Razão Social	Frete por Conta	Placa do veículo	UF	CGC/MF
O MESMO				
Endereço	Município	UF	Inscrição Estadual	
Quantidade	Espécie	Marca	Número	Peso Bruto
				Peso Líquido

DADOS ADICIONAIS

Informações Complementares	Reservado ao fisco

Recebemos de os Produtos constantes da Nota Fiscal do lado **Nota Fiscal**

Data do Recebimento: **15/3/2008** Identificação e Assinatura do Recebedor: **N.º 000005**

Lançamento do Vendedor - Sintético			
Venda Mercadorias	Dup. Receber - Az Modas Ltda	ICMS a Recolher	ICMS s/ Vendas
27.199,40	27.199,40	4.623,90	4.623,90
Pis s/ Vendas	Pis a Recolher	Cofins s/ Vendas	Cofins a Recolher
833,22	833,22	3.837,84	3.837,84

Figura 3.2 – Nota de venda de mercadorias.



E uma nota fiscal na Venda:

ATACADO ATACADÃO LTDA								NOTA FISCAL		N.º 008765	
Nome/Razão Social: Atacado Atacadão Ltda						Bairro: Centro		(X) Saída () Entrada			
Endereço: Rua Leopoldo Freiberg, Nº 10						Bairro: Tudo Bem		CNPJ		1ª VIA	
Cidade: Beta						CEP: 00.160-000		00.000.000/0001-00		Destino	
Fone/Fax: (00) 000-0000											
Natureza da Operação			CFOP	N.º Inscrição Est. Do Substituto Tributário		Inscrição Estadual		SÉRIE 01 - Mod. 01			
Vendas de Mercadorias adq. e/ou receb. terceiros			5.102			000.000.000		Data limite para Emissão			
								00/00/00			
Nome/Razão Social						CNPJ		Data da Emissão			
L & B Indústria e Comércio Ltda						00.000.000/0000-00		01/02/08			
ENDEREÇO						Bairro-Distrito		CEP		Data Saída-Entrada	
Rua Cônego Rodolfo Machado, Nº 2345						Rio Caveiras		00.000-000		01/02/08	
Município			Fone-Fax	UF	Inscrição Estadual		Hora da Saída				
Alfa			(00) 0000-0000	SC	000.000.000		16:00hs				
FATURA											
		NÚMERO		VALOR		VENCIMENTO		VALOR POR EXTENSO			
Nº FATURA		5678/1		24.819,88		15/02/08		(Vinte e Um Mil, Oitocentos e Oitenta Reais e Quarenta e Sete Centavos).			
FAT/DUPL/VALOR											
DUPL/Nº DE ORDEM											
VENCIMENTO											
COND. PAGTº											
DADOS DO PRODUTO											
Cód. Prod.	Descrição dos Produtos	Class. Fisc.	CST	Unid.	Quant.	Valor Unitário	Valor Total	Aliquota		Valor do IPI	
								ICMS	IPI		
1011	Blusa moda infantil	00	000	Unid.	291	19,00	5.529,00	17%			
1012	Blusa moda juvenil	00	000	Unid.	219	19,00	4.161,00	17%			
1013	Blusa moda adulto	00	000	Unid.	40	28,00	1.120,00	17%			
1014	Camisa moda infantil	00	000	Unid.	47	35,00	1.645,00	17%			
1015	Camisa moda juvenil	00	000	Unid.	149	40,00	5.970,00	17%			
1016	Camisa moda adulto	00	000	Unid.	78	45,00	3.510,00	17%			
1017	Embalagem	00	000	Unid.	824	3,50	2.884,88	17%			
CÁLCULO DO IMPOSTO											
Base de Cálculo ICMS		Valor do ICMS		Base cálculo ICMS Substituição				Valor ICMS Substituição		Valor Total dos Produtos	
24.819,88		4.219,38								24.819,88	
Valor do Frete		Valor do Seguro		Outras Despesas Acessórias				Valor Total do IPI		Valor Total da Nota	
										24.819,88	
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS											
Nome/Razão Social						Frete por Conta		Placa do veículo		UF	
O MESMO										CGC/MF	
Endereço						Município				UF	
										Inscrição Estadual	
Quantidade		Espécie		Marca		Número		Peso Bruto		Peso Líquido	
DADOS ADICIONAIS						Reservado ao fisco					
Informações Complementares											
Recebemos de						Nota Fiscal					
os Produtos constantes da Nota Fiscal do lado											
Data do Recebimento			Identificação e Assinatura do Recebedor			N.º 008765					
01/02/08											

Lançamento do Comprador - Sintético			
Fornece	Debitado	Creditado	Saldo
Atacado Atacadão Ltda	24.819,88		
Estoque de Mercadorias		20.600,50	
ICMS a Recuperar		4.219,38	

Figura 3.3 – Nota fiscal de mercadoria.

Quanto à responsabilidade pelo recolhimento do ICMS, temos três artigos que legislam sobre esta situação, atribuindo para terceiros, depositário e ainda por substituição tributária, sobre as operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços ao consumidor final localizado em outro Estado, a saber:

No art. 5º LC 87/1996:



LEGISLAÇÃO

poderá atribuir a terceiros a responsabilidade pelo pagamento do imposto e acréscimos devidos pelo contribuinte ou responsável, quando os atos ou omissões daqueles concorrerem para o não recolhimento do tributo.



Já o art. 6º LC 87/1996, alterado pela redação dada pela LC 114/02, de 16.12.2002:



LEGISLAÇÃO

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)



O art. 7º LC 87/1996 determina que imposto por substituição tributária inclui-se, também, como fato gerador do imposto, a entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado.



RESUMO DA UNIDADE

Na presente unidade foi apresentado o ICMS, com base na Lei Complementar 87/1996, 99/1999, 102/2000, 114/2002, que são leis federais que exigem que as pessoas (físicas e jurídicas) utilizem para apurar e recolher o ICMS devido conforme a escrituração contábil ajustada para escrituração fiscal por meio da obrigação principal com base no fato gerador do imposto, calculando a sua base de cálculo e aplicando as alíquotas com os regulamentos RICMS/MS, RICMS/PR, RICMS/RS, RICMS/PI e RICMS/RR. Além disso, há outras obrigações acessórias que deverão ser observadas de acordo com as legislações de cada um dos estados brasileiros.

Existem também alguns cuidados a serem observados quando do fato gerador por meio da substituição tributária, a qual é motivo de muita discussão legislativa e jurídica.



Aqui está prevista uma videoaula!



Encerramos a Unidade 3. Agora avalie o seu aprendizado participando da autoavaliação a seguir. Caso você perceba que ainda tem dúvidas, releia o conteúdo. Se a dúvida persistir, solicite ajuda de seu tutor.

Não siga em frente com dúvidas, pois isso pode comprometer o seu aprendizado!

ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 3

- 1) Os elementos que qualificam o âmbito da materialidade da mais representativa hipótese legal de incidência do ICMS significam, conforme o entendimento do Fisco Estadual:
 - a) a transferência da posse das mercadorias e todo bem móvel novo ou usado e semovente;
 - b) a transferência da propriedade das mercadorias e todo bem móvel;
 - c) a transferência da posse e propriedade das mercadorias e todo bem adquirido para uma comercialização posterior;
 - d) a transferência da posse ou propriedade das mercadorias e todo bem móvel, fungível ou infungível, adquirido para fins de uma mercantilização subsequente;
 - e) a transferência da titularidade de uma mercadoria e todo bem móvel adquirido para uma subsequente comercialização.

- 2) Para viabilizar a totalidade da materialidade de uma das hipóteses legais de incidência do ICMS, faz-se necessária:
 - a) a realização de uma circulação de bens de revenda;
 - b) a promoção de um negócio jurídico que transfira a propriedade de uma mercadoria;
 - c) a promoção de um negócio jurídico que seja translativo apenas da titularidade de uma mercadoria;
 - d) a promoção de um negócio jurídico que seja translativo da posse ou propriedade da mercadoria;
 - e) a promoção de um negócio jurídico-mercantil que possibilite a mutação da posse ou propriedade de uma mercadoria.



- 3) Segundo o princípio da seletividade:
- a) as alíquotas do ICMS devem ser estabelecidas em função da essencialidade das mercadorias;
 - b) as alíquotas do ICMS devem ser estabelecidas em função das características das mercadorias;
 - c) as alíquotas do ICMS podem ser fixadas em função da essencialidade das mercadorias;
 - d) as alíquotas e as bases de cálculo do ICMS podem ser estabelecidas em função da essencialidade das mercadorias;
 - e) as alíquotas do ICMS podem ser fixadas em função da natureza das mercadorias.
- 4) O ICMS é um imposto:
- a) seletivo e cumulativo;
 - b) seletivo e não cumulativo;
 - c) não seletivo e cumulativo;
 - d) não seletivo e não cumulativo;
 - e) seletivo, em função da natureza da mercadoria, e não cumulativo.
- 5) Mercadoria, para fins do ICMS:
- a) é todo bem móvel, novo ou usado, inclusive semovente, destinado a uma mercantilização subsequente;
 - b) é qualquer bem que seja vendido por um estabelecimento industrial, comercial ou agrícola;
 - c) abrange apenas os bens móveis e fungíveis que sejam destinados a uma posterior comercialização;
 - d) é todo e qualquer bem destinado a uma posterior comercialização;
 - e) é todo e qualquer bem do estoque e do ativo permanente da empresa que venha a ser comercializado.

- 6) O critério temporal da primeira hipótese legal de incidência do ICMS consiste:
- a) no momento da saída das mercadorias do estabelecimento;
 - b) no instante da saída das mercadorias, em decorrência de um negócio jurídico realizado;
 - c) no momento da saída das mercadorias, em face de um negócio jurídico-mercantil promovido;
 - d) no instante da saída das mercadorias e dos bens do ativo imobilizado, em decorrência de um negócio jurídico realizado;
 - e) na data de emissão da nota fiscal que formaliza a venda da mercadoria e de bens do ativo imobilizado.
- 7) O critério material da segunda hipótese legal de incidência do ICMS consiste:
- a) na prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e intramunicipal;
 - b) na realização de serviços de transporte interestadual e intramunicipal;
 - c) na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
 - d) na prestação de serviços de transporte interestadual;
 - e) na prestação de serviços de transporte intermunicipal e intramunicipal.
- 8) O critério material da terceira hipótese legal de incidência do ICMS consiste:
- a) no ato de comunicação ou de telecomunicação;
 - b) na prestação de serviços de telecomunicações;
 - c) na realização de ato ou negócio jurídico que tenha por objeto qualquer comunicação ou fornecimento de meios para que ela venha a se realizar;
 - d) nas prestações de serviços de comunicações;
 - e) na promoção de um negócio jurídico oneroso que, por sua vez, tenha como objeto uma comunicação ou o fornecimento de meios para que ela venha a se realizar.



9) I – Vender bens do ativo imobilizado é uma operação gravada pelo ICMS.

II – Fornecer mercadorias juntamente com a prestação de serviço de conserto (atividade constante da Lista de Serviços sujeitos ao ISS) implica a incidência do ICMS sobre o valor das mercadorias.

III – Fornecer mercadoria juntamente com o serviço de beneficiamento de bem de uso do encomendante (atividade constante da Lista de Serviços gravados pelo ISS) implica a incidência do ISS sobre o valor das mercadorias.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a) II e III são proposições corretas e I é proposição errônea;
- b) I, II e III são proposições corretas;
- c) I, II e III são proposições errôneas;
- d) I e III são proposições errôneas e II é proposição correta;
- e) I e II são proposições errôneas e III é proposição correta.

10) I - A doação de mercadorias não é tributada pelo ICMS.

II - A venda em consignação, segundo o Fisco, não é gravada pelo ICMS.

III – Sobre o empréstimo de mercadorias fungíveis, segundo o Fisco, não incide ICMS.

No que concerne ao entendimento do Fisco Estadual sobre as mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a) I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- b) I, II e III são proposições errôneas;
- c) I, II e III são proposições corretas;
- d) I e III são proposições errôneas e II é proposição correta;
- e) II e III são proposições corretas e I é proposição errônea.

11) I – Sobre a venda de bens do ativo imobilizado não incide ICMS.

II – Sobre o penhor mercantil, segundo o Fisco, incide ICMS.

III – Sobre o empréstimo de bens do ativo imobilizado não incide ICMS.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a) I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- b) I, II e III são proposições corretas;
- c) I, II e III são proposições errôneas;
- d) I e III são proposições errôneas e II é proposição correta;
- e) I e II são proposições errôneas e III é proposição correta.

12) I – Sobre o serviço de transporte interestadual incide ICMS.

II – Sobre o serviço de transporte intramunicipal incide ICMS.

III – Sobre o serviço de transporte intermunicipal incide ISS.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a) II e III são proposições errôneas e I é proposição correta;
- b) I, II e III são proposições corretas;
- c) I, II e III são proposições errôneas;
- d) I e III são proposições errôneas e II é proposição correta;
- e) I e II são proposições errôneas e III é proposição correta.



REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acesso em: 26 out. 2008.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 406, de 31/12/1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 19 abr. 2009.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 24 maio 2008.



BRASIL. **Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.** Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 18 jun. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 99, de 20 de dezembro de 1999.** Dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/LCP/lcp99.htm>. Acesso em: 18 jun. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 102, de 11 de julho de 2000.** Dá nova redação ao inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/LCP/Lcp102.htm>. Acesso em: 18 jun. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 114, de 16 de dezembro de 2002.** Altera dispositivos da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996, que dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.. Disponível em: <http://www.sefaz.pe.gov.br/flexpub/versao1/filesdirectory/sessions1980.pdf>. Acesso em: 18 jun.2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 116, de 31 de julho de 2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: www.portaltributario.com.br/legislacao/lc116.htm. Acesso em 19 abr. 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 17. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário: fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência.** 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DOU. **Convênio ICM 66/88**. Fixa normas para regular provisoriamente o ICMS e dá outras providências. Disponível em: http://www.fazenda.gov.br/confaz/confaz/CONVENIOS/ICMS/1988/CV066_88.htm. Acesso em: 4 ago. 2009.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

 **ANOTAÇÕES**

d m a



Unidade 4

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI)

Nesta unidade vamos apresentar a você, nosso aluno(a), formas de desenvolver um estudo crítico e a pesquisa aplicada da legislação tributária na esfera da União e sua consequência nos registros (escrituração) contábeis. Ao final da unidade, você deverá:

- conhecer o enquadramento legal;
- distinguir os aspectos da obrigação tributária (principal e acessória);
- compreender os aspectos do fato gerador: pessoal, espacial, temporal, material;
- preparar e calcular a Base de Cálculo;
- saber quem são os contribuintes e/ou responsáveis;
- conhecer e utilizar as alíquotas; e
- realizar os procedimentos (escrituração) contábeis por meio de exercícios de fixação.

4.1 ENQUADRAMENTO LEGAL

O IPI leva em conta as transformações de insumos em produtos acabados ou mercadorias com alterações, beneficiamento, acondicionamento em novos produtos. Para entendermos a evolução do IPI, devemos partir da CF/1946 para chegarmos à seguinte configuração ou enquadramento:

- Constituição Federal de 1988, art. 153, IV e art.150, I, II, III, IV, VI, §1º e 3º, incisos I, II e III.
- Código Tributário Nacional, art. 46 até art. 51.
- Decreto nº 4.544, de 27/12/2002, com as alterações posteriores.
- Decreto nº 6.006, de 28/12/2006 - DOU de 16/06/2010 e retificado em 25/06/2010 (Tabela de IPI [TIPI]).

4.1.1 DISPOSIÇÃO CONSTITUCIONAL

A Constituição Federal de 1988 trata no inciso IV e nos parágrafos 1º e 3º do art. 153 sobre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que é o imposto cobrado sobre os produtos industrializados:



LEGISLAÇÃO

Art. 153. Compete à União instituir imposto sobre:

IV - produtos industrializados.

§.1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do imposto sobre produtos industrializados.

§.3º O Imposto sobre Produtos Industrializados:

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

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

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.





4.1.2 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código Tributário Nacional, art. 46 parágrafo único, dá como conceito de produto industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo. Apesar de ter uma função extrafiscal, ele já foi o tributo de maior expressão como fonte de receita, posição que vem sendo ocupada pelo Imposto de Renda, provavelmente em razão de substanciais reduções operadas nas alíquotas do IPI, muitas das quais reduzidas a zero.



LEGISLAÇÃO

Art. 46. O imposto de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

- I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;
- II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51;
- III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único - Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoamento para o consumo.

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do art. 20 (imposto sobre a importação), acrescido do montante:

- a) do imposto sobre a importação;
- b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;
- c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis.

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

- a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;
- b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resultante da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saído do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrado.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte, transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Art. 51. Trata do contribuinte do imposto que veremos no item específico.



4.2 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O IPI incide sobre produtos industrializados nacionais e estrangeiros, cuja tributação, por ser em razão da essencialidade dos produtos, torna-o dinâmico constituindo-se, assim, num dos instrumentos eficazes para atingir o objetivo econômico do Governo, que foi muitas vezes, o combate à inflação.

Diante desse fato, temos constantes alterações na legislação quer na redução de alíquotas, a fim de aliviar a carga tributária do consumidor nas aquisições de produtos essenciais e de primeira necessidade, quer na concessão de incentivos fiscais, visando dar maior competitividade ao produto nacional no exterior.

E não podemos deixar de comentar esse papel do IPI na economia, pois vimos isso desde o último trimestre de 2008, até pelo menos o final de 2009, devido à crise mundial. Com isso, a indústria automobilística do Brasil continuou vendendo bem.

E mesmo agora em novembro/2009 o governo resolveu continuar com a redução da alíquota do IPI em relação aos eletrodomésticos da linha branca (geladeiras etc.).





Por finalidades **extrafiscais** dos tributos entende-se o seu emprego, não para conseguir receita (o que seria sua finalidade normal), mas para provocar outros efeitos econômicos, como a redistribuição da riqueza nacional, o fomento ou ao contrário o combate a certos tipos de atividades ou de investimentos, o protecionismo aduaneiro etc. A forma mais moderna do exercício do poder tributário com finalidades extrafiscais encontra-se na *parafiscalidade* (SOUSA, 1975, p. 55).

4.2.1 CONCEITO

É um dos tributos importantes do nosso Sistema Tributário Nacional (STN) e notável instrumento **extrafiscal** de indução do processo econômico nacional, especialmente no que concerne à indústria. O velho e tradicional imposto de consumo – muito antes da Emenda Constitucional nº. 18/65 (a famosa “reforma tributária”) – assumiu o nome de IPI.

O IPI, de competência da União, integra o grupo de impostos sobre a produção e circulação, conforme exposto na **Unidade 1 desta apostila**.

O IPI é um imposto **real, indireto, proporcional, fixo, plurifásico e regulatório**, estando sujeito aos princípios constitucionais da legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, capacidade contributiva, vedação ao confisco, como os específicos ao IPI e ICMS: *seletividade e não cumulatividade*.

É **real** por incidir sobre produtos, coisas, sem considerar a capacidade do contribuinte, sendo cobrada a mesma alíquota de todos sem distinção de poder aquisitivo.

É **indireto**, pois pode ser repassado ao preço final do produto; logo, surgem dois sujeitos passivos: o de **fato** e o de **direito**. O sujeito de fato é o consumidor final, aquele que realmente paga o imposto; o sujeito de direito é o contribuinte, o responsável pelo recolhimento aos cofres públicos do imposto, perante a legislação.

É **proporcional** porque tem uma alíquota, incidente sobre o valor tributável, em que o montante do tributo variará proporcionalmente em função do valor tributável.

É **fixo**, pois o valor é estabelecido desde logo, sem levar em consideração a alíquota e a base de cálculo. Por exemplo, \$ 30 de IPI por unidade (alíquota específica – ver Tabela de Incidência do IPI (TIPI)).

É **plurifásico** porque incide sobre várias fases, etapas ou operações sequenciais, até chegar ao consumidor final.

E é **regulatório** por ter como finalidade regular a importação e a exportação, segundo o interesse do país. Por exemplo, II; IE; IPI; IOF (estes dois últimos nas operações com o exterior, pois nas operações internas pode ser classificado como imposto nomeado, um imposto fiscal (CASSONE, 2007, p. 60).

4.2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DO IPI

Na disciplina de Legislação Tributária, você viu com o professor Ubaldo Balthazar os Princípios Constitucionais Brasileiros; aqui, vamos tratar brevemente deles, destacando os que têm a ver com o IPI, os quais citamos:



- a) **Princípio da reserva legal tributária:** (art. 150, inciso I, da CF/88)

Quer dizer que nenhum tributo será exigido sem lei anterior que o estabeleça.

O decreto ou norma de hierarquia inferior não pode instituir o tributo. Por isso, colocamos no início desta unidade o ordenamento jurídico do IPI. Este princípio atinge a criação, o aumento e a cobrança do tributo. O aumento do tributo, por sua vez, está sujeito ao princípio da anterioridade ou anuidade de que tratamos a seguir.

- b) **Princípio da anterioridade da legislação tributária:** art. 150, inciso III, “b”

Significa dizer que nenhum tributo poderá ser cobrado no mesmo exercício financeiro que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

Exceções ao princípio da anterioridade

Esse princípio não é absoluto: muitos são os tributos que podem ser instituídos e já imediatamente cobrados, conforme autoriza a própria Constituição. Confira!



- a) os impostos extraordinários de guerra (art. 154, II);
- b) os empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148-I);
- c) as contribuições sociais (art. 195 - § 6o.) que têm inegável natureza tributária. Só podem ser exigidas depois de decorridos 90 dias da data da Lei que as houver instituído ou modificado – Noventena (EC 42/2003);
- d) e ainda alterar as alíquotas dos impostos (art. 153, § 1º):
 - » de importação de produtos estrangeiros (art. 153, I);
 - » de exportação (art. 153, II);
 - » produtos industrializados (art. 153, IV);
 - » operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativos a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V).

A propósito, Sacha Calmon apud (BASTOS, 1997, p.109) observa que

a quebra no princípio da anterioridade relativamente ao imposto de importação, ao imposto de exportação, ao IPI e ao ISOF ocorre apenas na majoração. A modificação via alteração de alíquotas depende de ato administrativo (art. 153, §1º). Ora, a anterioridade da lei se confere em relação à lei. Se lei não há, falar em anterioridade de lei igualmente não há. A delegação dada ao Executivo para manejar ditos impostos por atos administrativos, no tocante as suas alíquotas, implica em suspender o princípio da anterioridade, altamente constritor e paralisante. A suspensão do princípio da legalidade arreda o princípio da anterioridade. Em comentários à Constituição de 1988, p. 318-319.

Assim, o legislador pode estabelecer aumento do IPI no curso do mesmo exercício financeiro. Isso significa que tais aumentos tornam-se exigíveis com a publicação da respectiva lei ou decreto, ou ato normativo equivalente.

c) Princípio da “noventena”

Por este princípio estabelecido pela EC 42/03, a instituição ou majoração de tributo somente produzirá efeitos após 90 (noventa) dias da data da publicação da lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, “c” da CF/88). São exceções a este princípio, ou seja, podem ser instituídos ou majorados **antes de noventa dias** o **Imposto de Importação** (II), o **Imposto de Exportação** (IE), o **Imposto de Renda** (IR) e o **Imposto sobre Operações Financeiras** (IOF).

Analisando os princípios da Anterioridade e da “Noventena” verificamos que o IPI não se sujeita à Anterioridade, mas se sujeita à “Noventena”, enquanto o Imposto de Renda não se sujeita à “Noventena”, mas se sujeita à Anterioridade.

d) **Princípio da irretroatividade da legislação tributária: art. 150, inciso III, “a”**

De acordo com esse princípio, nenhum tributo poderá ser cobrado em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que houver instituído ou aumentado.

Comentando o dispositivo, o jurista Ives G. Martins anota que

[...] a base de cálculo pode ser apurada posteriormente ao fato gerador do tributo, mas se o fato gerador for anterior, à evidência, a lei que aumentar ou instituir o tributo não poderá ser aplicada àqueles fatos (MARTINS, 1992, p. 140).

A regra geral é que a lei tributária jamais retroagirá, não se aplicará nunca aos fatos do passado, restrita sua aplicação aos fatos futuros.

Exceção: a retroatividade benigna.

Em todas as hipóteses legais, só se admite a retroação da lei benigna, ou seja, daquela que, de uma ou outra forma, beneficie o indivíduo e, no caso tributário, beneficie o contribuinte, seja livrando-o de uma infração já não mais considerada como tal, seja reduzindo pena, etc.

Confira o texto do Código Tributário Nacional!





LEGISLAÇÃO

Art. 106- A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de cobrá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.



e) **Princípio da isonomia tributária:** art. 150, inciso II

Este princípio evita tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

No IPI, isso não é levado ao pé da letra, pois existem muitos benefícios fiscais para as indústrias localizadas na Região Norte do país, por exemplo.

f) **Princípio da uniformidade da tributação:** art. 151, inciso I

Este princípio diz que a União não pode exigir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.

Em outras palavras, a União não pode cobrar tributos diferentes em cada Estado ou Município. Contudo, a Constituição admite exceções para a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócioeconômico entre as diversas regiões do país, chamados de incentivos fiscais. Esse princípio para o IPI não é absoluto, pois as mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus ou dela provenientes têm tratamento diferenciado. Isenta-se a mercadoria em função da origem ou do destino.

g) **Princípio do não confisco:** art. 150, inciso IV

Diz o artigo 150, inciso IV:



LEGISLAÇÃO

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

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.



O Professor Ruy Barbosa Nogueira ensina que

O item IV veio estatuir, com redação muito clara, que o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco. Tanto é confisco tributário a absorção, pelo tributo, da totalidade do valor da situação ou do bem tributado, como qualquer parcela que exceda à medida fixada legalmente (NOGUEIRA, 1968, p. 126).

Este princípio está atrelado ao princípio da capacidade contributiva, positivando-se sempre que o tributo absorva parcela expressiva da renda, ou da propriedade dos contribuintes, sendo aferido, principalmente, pelo exame da alíquota (no caso do imposto) ou da base de cálculo (no caso da taxa).

Os impostos (arts. 153, 155 e 156 da CF/88) terão caráter confiscatório quando suas alíquotas se revelarem excessivas, como no caso de entravarem atividades voltadas para o comércio exterior (importação e exportação), onerarem o patrimônio e a renda (propriedade imobiliária, transmissão de bens e direitos, dificultarem a produção e a circulação mercantis (IPI, ICMS) e negócios civis (ISS).



O confisco se aplica rigorosamente ao IPI na medida em que o legislador federal estabeleça excessivas alíquotas incidentes sobre operações com produtos industrializados, impossibilitando o pleno exercício das atividades empresariais.

Um exemplo de utilização do IPI com efeito confiscatório seria a cobrança do imposto a uma alíquota não proporcional à grandeza econômica tributada.

h) Princípios especiais: art. 153, §3º, incisos I, II e III



Além dos princípios gerais que discriminamos anteriormente, a instituição, cobrança ou aumento do IPI deve observar aos seguintes princípios que são específicos ao tributo:

Seletividade: art. 153, § 3º, I - significa dizer que dependendo do grau de necessidade de consumo do mercado a alíquota será maior ou menor. Se o produto for supérfluo, maior, se essencial menor.

O ser seletivo em função da essencialidade dos produtos, que a Constituição impõe ao IPI, ou da essencialidade das mercadorias e dos serviços, que a Constituição faculta ao ICMS é realizar de certo modo, o princípio da capacidade contributiva.

O conceito de “essencialidade” não deve ser interpretado estritamente para cobrir apenas necessidades biológicas (alimentação, vestuário, moradia, tratamento médico), mas deve abranger também aquelas necessidades que sejam pressupostos de um padrão de vida mínimo decente, de acordo com o conceito vigente da maioria.

Consequentemente, os fatores que entram na composição das necessidades essenciais variam de acordo com o espaço (conforme países e regiões) e o tempo (grau de civilização e tecnologia).

Em um país, que se encontra em fase de desenvolvimento, como é o caso do Brasil, a imposição seletiva sobre o consumo de função da essencialidade é um instrumento para frear o consumo de produtos indesejáveis ou ao menos necessários e liberar forças para investimentos merecedores de apoio, e ao mesmo tempo, constitui instrumentalidade para nivelar diferenças excessivas no consumo de diversas classes em diversificadas zonas e alcançar a meta de redistribuição de renda e maior aproximação da Justiça Fiscal. (TILBERY, 1990. p. 2969-3031).

É de se compreender que a seletividade constitui um superior princípio constitucional tributário a ser rigorosamente obedecido pelo legislador federal, não traduzindo mera recomendação. E a essencialidade decorre de valores captados pelo legislador constitucional e inseridos na Constituição, como é o caso do salário-mínimo que toma em consideração as necessidades vitais básicas como moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência (art. 8º, IV da CF).

Não cumulatividade: art. 153, § 3º, inciso II - O IPI será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores. Na prática, abate-se o imposto exigido na operação anterior, de forma que o tributo não se acumule ao longo das operações subseqüentes, evitando a incidência em cascata.

A expressão “não cumulatividade” por si só, não apresenta nenhum significado, nem permite seja alcançado o verdadeiro desígnio constitucional, na forma específica enquadrada para plena operacionalidade do IPI.

A postura doutrinária entende que o legislador constitucional procurou evitar “incidências em cascata”, plena de considerações econômicas, estranhas ao direito. E, sob esse prisma, totalmente desprezíveis as afirmativas de que: 1. o preceito da não-cumulatividade se volta para o consumidor, e não para os contribuintes do imposto; 2. o alcance do regime se reduz a inibir “duplo pagamento” de tributo sobre a mesma base; 3. no ICMS e no IPI, ocorre o que os economistas chamam de “efeito de recuperação”, autorizada a cobrança por inteiro do tributo incidente sobre operação sucessiva à anterior isenta, à vista de não haver, nesse caso, “dupla incidência” sobre o mesmo “valor base”; 4. além disso, o controle do sistema se opera - ainda que por fórmulas simplificadas - “produto por produto”; 5. ambos os tributos são multifásicos, vale dizer, segmentados nas várias fases em que se pode fracionar o chamado “ciclo de circulação dos produtos” (CASSONE, 2002).

i) Princípio da imunidade

Condiciona-se também ao princípio da não incidência nas exportações, (art. 153, § 3º, III - inovação da CF/88).

A regra imunitória objetiva facilitar a exportação diante da competição internacional, constituindo um autêntico instrumento para a realização do comércio exterior.



A Carta Magna não contém conceito explícito de produto industrializado, devendo singelamente ser compreendido como o bem resultante de processo de industrialização.

Traduz-se como um produto (resultado) decorrente de uma atividade (ato físico) exercida sobre matéria-prima com emprego (ou não) de materiais auxiliares, produtos intermediários e material de embalagem, implicadores na modificação de sua natureza ou finalidade.

Por outro lado, a conceituação de produto industrializado pode ser infinita, dependendo dos avanços tecnológicos, industriais, quando se cogita, e até mesmo se positiva, a exportação de uma usina siderúrgica completa.

Francisco Calderaro pondera:

- a) sobre a exportação de produtos industrializados a regra é de imunidade ampla e irrestrita, contemplando os produtos industrializados em geral, independentemente de qualquer listagem por lei de qualquer espécie, não cabendo, ainda regulamentação alguma por se tratar de limitação ao poder de tributar;
- b) a imunidade é objetiva, alcança os produtos industrializados independentemente da qualidade da pessoa que os produz ou exporta (CALDERARO apud CASSONE, 2004, p. 256).

É elementar entender-se que a imunidade, ao abranger as operações relativas à exportação de produtos industrializados deve, também, compreender a desoneração de qualquer tipo de carga tributária atinente aos insumos empregados no processo fabril, como por exemplo:

- a. Imunidade sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão:** Art. 150, VI, d, da CF/88.

O IPI não incide sobre a edição e comercialização de livros, jornais e periódicos, nem sobre o papel destinado à sua impressão.

Neste caso, não se incluem os demais insumos utilizados na fabricação de jornais, livros e periódicos, tais como máquinas rotativas e outros equipamentos, o que constitui um equívoco do legislador, porque a imunidade conferida aos livros, jornais, periódicos e ao papel destinado à impressão desses produtos, visa, acima de tudo, incrementar a cultura e o conhecimento, em sentido

amplo, abrangendo as diversas manifestações literárias, tecnológicas, artísticas e científicas. Ora, a incidência de impostos sobre os outros insumos empregados na produção dos referidos objetos culturais constitui uma restrição considerável à aplicação integral do benefício.

b. Imunidade sobre a exportação de produtos industrializados: Art. 153, § 3º, III.

O IPI não incide sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Nesse dispositivo da Constituição, que consagra uma imunidade qualificada à incidência do imposto, vê-se nitidamente o desempenho da função protecionista do tributo. Mediante a adoção dessa política, o Estado abre mão de uma receita financeira, a fim de incentivar uma atividade econômica destinada a carrear dívidas para o País.

c. Imunidade sobre o ouro como ativo financeiro: Art. 153, § 5º.

O IPI não incide sobre a produção do ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, tendo em vista que esse bem se sujeita, exclusivamente, à incidência do IOF.

d. A energia elétrica, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País: Art. 18, IV. (art. 155, § 3º CF/88)

Em relação à imunidade na letra c acima, significa dizer que o governo geralmente é o acionista dessas empresas e por isso não seria bom para a economia tributá-las também com o IPI. Outra questão que temos que levar em consideração é que imunidade é uma proibição legal que consta da CF e por isso deve-se observá-la.

Pretendia-se que esse imposto funcionasse como tributo de função extrafiscal proibitiva, tributando pesadamente os denominados artigos de luxo, ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e cigarros. Todavia, parece que essa função proibitiva jamais produziu os efeitos desejados. Ninguém deixou de fumar ou beber porque custa mais caro, em razão da incidência exacerbada do imposto.



4.3 DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL



Aqui neste tópico, vamos comentar sobre a obrigação de pagar o IPI, quem deve pagar, por que pagar e em que momento ocorre o fato gerador do imposto. Fique ligado no Quadro 4.1, que traz um resumo interessante para você. E no próximo item, 4.3.1, vamos ver em que momento ocorre o fato gerador do imposto.

4.3.1 ASPECTO TEMPORAL

Geraldo Ataliba define “o aspecto temporal da hipótese de incidência como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible.” (ATALIBA, 1992, p. 51).

Ao legislador, em princípio, compete estabelecer o momento (aspecto temporal) em que se deve reputar acontecida a materialidade do tributo prevista constitucionalmente. O instante do nascimento da obrigação tributária, eis que todos os aspectos (ou critérios) da norma são intrinsecamente ligados.

Em se tratando de IPI, impõe-se plena e irrestrita obediência ao seu aspecto material, qual seja, a prática de uma operação (jurídica) com produto industrializado anteriormente elaborado pelo próprio realizador da operação.

4.3.2 ASPECTO ESPACIAL

Geraldo Ataliba designa como aspecto espacial “a indicação de circunstância de lugar – contida explícita ou implicitamente na hipótese de incidência – relevantes para a configuração do fato imponible.” (ATALIBA, 1992, p. 97).

A espacialidade compreende um local específico, que, no caso do IPI, restringe-se ao estabelecimento do industrializador que realiza a operação (jurídica) de “dar” o referido bem a terceiro.

4.4 FATO GERADOR

Já estudamos o conceito de fato gerador na disciplina de Legislação Tributária. Não vemos agora necessidade em retornar com tal conceito, para não ficar muito repetitivo. O que temos que saber é quais são as situações em que ocorre o fato gerador do IPI, para podermos entendê-lo e aplicarmos a legislação referente a ele no dia a dia profissional.



Considera-se ocorrência do fato gerador do IPI:

- O desembaraço aduaneiro de produto de origem estrangeira.
- A saída de produto de estabelecimento industrial ou equiparado.
- Demais hipóteses constantes do RIPI/2002.

O artigo 2º. do RIPI/02 (Decreto 4.544/02) assim define



LEGISLAÇÃO

Art. 2º O imposto incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI (Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 1º, e Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, art. 1º).

Parágrafo único. O campo de incidência do imposto abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, observadas as disposições contidas nas respectivas notas complementares, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não-tributado) (Lei nº 10.451, de 10 de maio de 2002, art. 6º).





A seguir, apresentam-se os aspectos do fato gerador do IPI, conforme o quadro 4.1.

ASPECTO	DESCRIÇÃO
Pessoal	<p>a. sujeito ativo: União (CF/88, art. 153, IV).</p> <p>b. sujeito passivo: Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:</p> <p>I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);</p> <p>II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);</p> <p>III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e</p> <p>IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).</p> <p>Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).</p>
Espacial	Território Nacional (CF/88, art. 153, IV).
Temporal	<ul style="list-style-type: none">- desembaraço aduaneiro;- saída do estabelecimento industrial ou equiparado;- demais hipóteses constantes do RIPI/98, em que se considera ocorrido o fato gerador (Lei nº 4.502, de 1964, art. 5º;- e Lei nº 1.133/70, art. 1º).
Material	Produtos industrializados (CF, art. 153, IV).
Quantificativo	<p>Base de cálculo: (Lei nº 4.502, de 1964, art. 5º b) Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável:</p> <p>I - dos produtos de procedência estrangeira:</p> <p>a) o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso I, alínea b); e</p> <p>b) o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 18); e</p> <p>II - dos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 14, inciso II, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 15).</p> <p>Alíquotas: (Lei nº 4.502, de 1964, art. 13) O IPI será calculado mediante a aplicação da alíquota do produto, constante da TIPI, sobre o respectivo valor tributável.</p>

Quadro 4.1 – Aspectos do fato gerador do IPI.

Fonte: Cassone (2004, p. 265-266).

Em relação às alíquotas, conforme consta no Quadro 4.1, deve-se observar que na tabela de Incidência estão incluídos todos os produtos existentes, sejam eles naturais (animais, vegetais e minerais), elaborados, semielaborados, em estado líquido ou gasoso, de sorte que quaisquer “coisas” poderão ser classificadas na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI) em posição bem definida, com códigos (de 10 dígitos) e alíquotas, ainda que zero, ou a expressão isento.

Não estão incluídos no campo de incidência do IPI, os produtos discriminados na TIPI acompanhados da sigla “N/T” que significa Não Tributado, não importando que tais produtos possam ser considerados industrializados para outros efeitos que não digam respeito ao IPI. Também não são alcançados pela incidência do imposto os produtos excluídos do conceito de industrialização e os imunes.

4.4.1 PRODUTO INDUSTRIALIZADO

Aqui buscamos o que a legislação diz sobre produto industrializado e as modalidades que são apresentadas no Regulamento do IPI (RIPI).



É o resultante de qualquer operação definida no Regulamento (Decreto no. 4.544/2002) como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, art. 46, parágrafo único).

Tal Industrialização pode ser, por:

1. **Transformação** – é a operação que, exercida sobre matéria-prima e/ou produto intermediário, importe na obtenção de espécie nova. Realizada a operação de transformação, surge um novo produto, de classificação fiscal diversa daquela das matérias-primas e produtos intermediários a partir dos quais foi elaborado (art. 4º, I, Decreto nº. 4.544/2002).



Por exemplo, a transformação da tora (madeira em bruto) em madeira serrada; a madeira em uma mesa. A transformação do minério de ferro em aço pela indústria siderúrgica.

- 2. Beneficiamento** – é a operação que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto. Supõe-se a preexistência de produto novo que, mantendo a sua individualidade e a sua identidade originais, tem aperfeiçoados o seu funcionamento, utilidade e, acabamento ou aparência, com a mesma classificação fiscal daquela do qual se originou (art. 4º, II, Decreto nº 4.544/2002).

Por exemplo, a colocação de terceiro eixo (*truck*) em caminhões (de acordo com o PN 102/71). A instalação de alguns acessórios em automóveis pode ser considerada como exemplo de aperfeiçoamento do bem, resultando em operações com incidência de IPI. Ainda, segundo Cassone (2009, p. 293) a colocação de fechaduras, puxadores e porta-etiquetas, de fabricação do próprio estabelecimento industrial, em produtos semiacabados, que adquire de terceiros (PN 154/71).

- 3. Montagem** – é a operação que consiste na reunião de produtos, peças ou partes, e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (art. 4º, III, Decreto nº 4.544/2002).

Por exemplo, temos as montadoras de carros; a fabricação de um televisor. Juntar monitor, placa-mãe, memória e demais acessórios para montar um microcomputador.

- 4. Acondicionamento ou reacondicionamento** – é a operação que importa em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destina apenas ao transporte da mercadoria. Diz-se que ocorre o reacondicionamento quando a colocação da embalagem é feita em substituição à original (art. 4º, IV, Decreto nº 4.544/2002).

Por exemplo, o engarrafamento de vinho natural (PN 160/71).

- 5. Renovação ou recondicionamento** – é a operação que exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Sendo irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados (art. 4º, V, Decreto nº 4.544/2002).

Aqui, autores renomados, como Cassone (2009, p. 293), nos pedem cautela, no sentido de analisar caso a caso, para ver se incide tão somente o ISS, ou ISS-IPI, ou ISS-ICMS, ou ISS-IPI-ICMS.

Obs: Ressalte-se que os produtos são industrializados com matéria-prima, produto intermediário, produto secundário e às vezes, conforme o caso, com material de embalagem.



O RIPI não dá a conceituação de matéria-prima e produto intermediário. Mas podem-se adotar os conceitos expendidos pela Decisão Normativa CAT no 02, de 04-06-82, do Coordenador da Administração Tributária do Governo do Estado de São Paulo, Guilherme Graciano Gallo, publicada no DOE de 08-06-82, p.4 e apresentada aqui através de Cassone (2002, p. 269-270):

- a. **Matéria-prima** é, em geral, toda substância com que se fabrica alguma coisa e da qual é obrigatoriamente parte integrante. Exemplo: o minério de ferro, na siderurgia, integrante do ferro-gusa; o calcário, na industrialização do cimento, parte integrante do novo produto cimento; o bambu ou o eucalipto, integrantes do novo produto – papel – etc.;
- b. **Produto Intermediário** (assim denominado porque proveniente de indústria intermediária própria ou não) é aquele que compõe ou integra a estrutura físico-química do novo produto, via de regra, sem sofrer qualquer alteração em sua estrutura intrínseca. Exemplo: pneumáticos, na indústria automobilística, e dobradiças, na marcenaria, compondo ambos os respectivos produtos novos (sem que sofram qualquer alteração em suas estruturas intrínsecas) – o automóvel e o mobiliário –, a cola, ainda na marcenaria, muito embora alterada em sua estrutura intrínseca, vai integrar o novo produto - o mobiliário.



Essa Decisão Normativa conceitua, ainda, o “produto secundário”, como segue.

- c. **Produto secundário** é aquele que, consumido no processo de industrialização, não se integra no novo produto. Exemplos: calcário - que na indústria do cimento é matéria-prima – na siderurgia é “produto secundário”, porquanto somente usado para extração das impurezas do minério de ferro, com as quais se transformam em escória e consome-se no processo industrial sem integrar o novo produto; o ferro-gusa; o óleo de linhaça, usado na cerâmica (para melhor desprendimento da argila na prensa), depois de consumido na queima, não vai integrar o novo produto – telha; qualquer material líquido, usado na indústria de papel que, consumido na operação de secagem, deixe de integrar o novo produto – papel.
- d. **Material de embalagem.** Diz o RIPI que, quando a colocação de embalagem (ainda que em substituição à embalagem original), importe em alterar a apresentação do produto, é considerada operação de industrialização denominada acondicionamento ou acondicionamento. Não, porém, quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria.

O RIPI/02, em seu artigo 6º, transcrito abaixo, define o que são embalagens de transporte e de apresentação.



LEGISLAÇÃO

Art. 6º Quando a incidência do imposto estiver condicionada à forma de embalagem do produto, entender-se-á (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso II):

I - como acondicionamento para transporte, o que se destinar precipuamente a tal fim; e

II - como acondicionamento de apresentação, o que não estiver compreendido no inciso I.

§ 1º Para os efeitos do inciso I, o acondicionamento deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - ser feito em caixas, caixotes, engradados, barricas, latas, tambores, sacos, embrulhos e semelhantes, sem acabamento e rotulagem de função promocional e que não objetive valorizar o produto em razão da qualidade do material nele empregado, da perfeição do seu acabamento ou da sua utilidade adicional; e

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

II - ter capacidade acima de vinte quilos ou superior àquela em que o produto é comumente vendido, no varejo, aos consumidores.

§ 2º Não se aplica o disposto no inciso II aos casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos.

§ 3º O acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação, será irrelevante quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade.



Não será considerado como de apresentação os casos em que a natureza do acondicionamento e as características do rótulo atendam, apenas, a exigências técnicas ou outras constantes de leis e atos administrativos. Quando a incidência do imposto estiver condicionada ao peso de sua unidade, será irrelevante o acondicionamento do produto, ou a sua forma de apresentação.

Por exemplo, embalagens utilizadas na indústria de perfumaria são de apresentação, ensejando *crédito* do IPI (na aquisição de insumos que serviram para produzir a embalagem) e *débito* (na venda do perfume, em que a embalagem integra a base de cálculo).

- e. **Insumos** – esta expressão é nova e pouca coisa existe para conceituá-la. Parece certo que é adaptação do vocábulo inglês *input*, para significar tudo o que entra na fabricação de um produto e é consumido ou modificado no processo industrial.

Aqui, deve-se fazer um esclarecimento: conforme Nogueira (apud CASSONE, 2002, p. 270), “conceitua-o como o que abrange todos os produtos consumidos no processo de fabricação, exceção feita às máquinas e equipamentos”. Ou seja, podemos entender como insumo tudo o que faz parte do processo, como matéria-prima (MP), produto intermediário (PI) e material de embalagem (ME).





4.4.2 EXCLUSÕES DO CONCEITO DE INDUSTRIALIZAÇÃO (ART.5º. DO RIPI/02)

Após os esclarecimentos do que seja insumo, ressalte-se que o que não for submetido a processo de industrialização, estará fora do campo de incidência do IPI, não podendo com isso incidir tributação do referido imposto. O RIPI apresenta algumas situações conforme se observa a seguir.

- produtos alimentares, vendidos diretamente a consumidor final;
- artesanatos;
- produzido em oficina, por encomenda do usuário final e que seja preponderante o trabalho pessoal;
- mercadoria produzida fora do estabelecimento industrial em edificações;
- misturas de tintas em máquinas automáticas;
- mercadoria produzida por produtor rural pessoa física.

Aqui, buscamos o que trata o art. 5º. do RIPI:



LEGISLAÇÃO

I - o preparo de produtos alimentares, não acondicionados em embalagem de apresentação:

a) na residência do preparador ou em restaurantes, bares, sorveterias, confeitarias, padarias, quitandas e semelhantes, desde que os produtos se destinem a venda direta a consumidor; ou

b) em cozinhas industriais, quando destinados a venda direta a corporações, empresas e outras entidades, para consumo de seus funcionários, empregados ou dirigentes;

II - o preparo de refrigerantes, à base de extrato concentrado, por meio de máquinas, automáticas ou não, em restaurantes, bares e estabelecimentos similares, para venda direta a consumidor (Decreto-lei nº 1.686, de 26 de junho de 1979, art. 5º, § 2º);

III - a confecção ou preparo de produto de artesanato, definido no art. 7º;

IV - a confecção de vestuário, por encomenda direta do consumidor ou usuário, em oficina ou na residência do confeccionador;

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

V - o preparo de produto, por encomenda direta do consumidor ou usuário, na residência do preparador ou em oficina, desde que, em qualquer caso, seja preponderante o trabalho profissional;

VI - a manipulação em farmácia, para venda direta a consumidor, de medicamentos officinais e magistrais, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-lei nº 1.199, de 27 de dezembro de 1971, art. 5º, alteração 2ª);

VII - a moagem de café torrado, realizada por comerciante varejista como atividade acessória (Decreto-lei nº 400, de 30 de dezembro de 1968, art. 8º);

VIII - a operação efetuada fora do estabelecimento industrial, consistente na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte:

a) edificação (casas, edifícios, pontes, hangares, galpões e semelhantes, e suas coberturas);

b) instalação de oleodutos, usinas hidrelétricas, torres de refrigeração, estações e centrais telefônicas ou outros sistemas de telecomunicação e telefonia, estações, usinas e redes de distribuição de energia elétrica e semelhantes; ou

c) fixação de unidades ou complexos industriais ao solo;

IX - a montagem de óculos, mediante receita médica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso III, e Decreto-lei nº 1.199, de 1971, art. 5º, alteração 2ª);

X - o acondicionamento de produtos classificados nos Capítulos 16 a 22 da TIPI, adquiridos de terceiros, em embalagens confeccionadas sob a forma de cestas de natal e semelhantes (Decreto-lei nº 400, de 1968, art. 9º);

XI - o conserto, a restauração e o recondicionamento de produtos usados, nos casos em que se destinem ao uso da própria empresa executora ou quando essas operações sejam executadas por encomenda de terceiros não estabelecidos com o comércio de tais produtos, bem assim o preparo, pelo consertador, restaurador ou recondicionador, de partes ou peças empregadas exclusiva e especificamente naquelas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);

XII - o reparo de produtos com defeito de fabricação, inclusive mediante substituição de partes e peças, quando a operação for executada gratuitamente, ainda que por concessionários ou representantes, em virtude de garantia dada pelo fabricante (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso I);



XIII - a restauração de sacos usados, executada por processo rudimentar, ainda que com emprego de máquinas de costura; e

XIV - a mistura de tintas entre si, ou com concentrados de pigmentos, sob encomenda do consumidor ou usuário, realizada em estabelecimento varejista, efetuada por máquina automática ou manual, desde que fabricante e varejista não sejam empresas interdependentes, controladora, controlada ou coligadas (Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único, inciso IV, e Lei nº 9.493, de 1997, art. 18).



Também por força do artigo 12 da Lei 11.051/2004, até 31.12.2006, não se considera industrialização a operação de que resultem os produtos relacionados nos códigos 2401.10.20, 2401.10.30, 2401.10.40 e na subposição 2401.20 da TIPI, quando exercida por produtor rural pessoa física.

Observação: A partir de 01.01.2007, não serão considerados industrialização apenas a operação de que resultem os produtos relacionados na subposição 2401.20, conforme art. 14 da MP 340/2006, convertida na Lei 11.482/2007.

Cassone (2007, p. 292) pede nossa atenção, conforme segue: “o art. 5º. do RIPI/02 é útil para refletir sobre a incidência ou não, do IPI, em alguns itens da Lista de Serviços da LC no. 116/03, que impliquem processo de industrialização”. Ressalte-se também que a LC no. 116/03, para quem não lembra é a Lei Complementar que regula o ISS – que já tratamos na unidade 2 – veio trazer alguns questionamentos quanto às modalidades de industrialização, como por exemplo, a renovação ou recondicionamento, pois nessa lista de serviços aparece o item 14.04 – recauchutagem ou regeneração de pneus – como tributada pelo ISS e no Parecer Normativo – PN-CST 209/70 e 437/70 como renovação. Aqui, Cassone alerta que o conflito foi resolvido: agora recauchutagem de pneus é serviço e não industrialização.

4.4.3 HIPÓTESES DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR (ART. 34)

O IPI tem como fato gerador a saída de produtos do estabelecimento do contribuinte; seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira e sua arrematação, quando apreendidos e levados a leilão. Vejamos o que diz o art. 34 do RIPI/2002. O IPI tem como fato gerador:



LEGISLAÇÃO

- a) na importação, por ocasião do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira - desembaraço aduaneiro pode ser definido como o procedimento administrativo que tende a verificar a regularidade da importação através do exame dos documentos exigidos e da conferência física dos produtos, completando-se com a sua liberação, feita pela autoridade competente;
- b) na saída de produto de estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial - no caso de estabelecimento industrial, o fato gerador ocorre em relação aos produtos que tenham sido industrializados pelo estabelecimento que estiver efetuando a saída, ao passo que, nas saídas de produtos de estabelecimento equiparado a industrial, o fato gerador ocorre, com relação aos produtos sujeitos à incidência do IPI, em cada situação a que se refere a equiparação (por exemplo: importador - saída de produto que tenha importado).



Ressalte-se aqui que o RIPI não trata da arrematação, pois esse assunto é tratado no Código Tributário Nacional, que já destacamos no início desta unidade.

4.4.4 OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR POR PRESUNÇÃO LEGAL (ART. 35)

Inicialmente tratamos das três modalidades de fato gerador, mas o RIPI no seu art. 35 nos alerta que temos ainda mais algumas situações que dão o direito de considerar ocorrido o fato gerador por determinação de seu regulamento. Vejamos:

Considera-se ainda ocorrido o fato gerador do IPI, por presunção legal, nas seguintes situações, conforme art. 35 do RIPI/2002:





LEGISLAÇÃO

I - na entrega ao comprador, quanto aos produtos vendidos por intermédio de ambulantes (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea a, e Decreto-lei nº 1.133, de 16 de novembro de 1970, art. 1º);

II - na saída de armazém-geral ou outro depositário do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial depositante, quanto aos produtos entregues diretamente a outro estabelecimento (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea a, e Decreto-lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

III - na saída da repartição que promoveu o desembaraço aduaneiro, quanto aos produtos que, por ordem do importador, forem remetidos diretamente a terceiros (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea b, e Decreto-lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

IV - na saída do estabelecimento industrial diretamente para estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, por ordem do encomendante, quanto aos produtos mandados industrializar por encomenda (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea c, e Decreto-lei nº 1.133, de 1970, art. 1º); V - na saída de bens de produção dos associados para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial;

VI - no quarto dia da data da emissão da respectiva nota fiscal, quanto aos produtos que até o dia anterior não tiverem deixado o estabelecimento do contribuinte (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea d, e Decreto-lei nº 1.133, de 1970, art. 1º);

VII - no momento em que ficar concluída a operação industrial, quando a industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, fora do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 1º);

VIII - no início do consumo ou da utilização do papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, em finalidade diferente da que lhe é prevista na imunidade de que trata o inciso I do art. 18, ou na saída do fabricante, do importador ou de seus estabelecimentos distribuidores, para pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40);

IX - na aquisição ou, se a venda tiver sido feita antes de concluída a operação industrial, na conclusão desta, quanto aos produtos que, antes de sair do estabelecimento que os tenha industrializado por encomenda, sejam por este adquiridos;

X - na data da emissão da nota fiscal pelo estabelecimento industrial, quando da ocorrência de qualquer das hipóteses enumeradas no inciso VII do art. 25 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 4º);

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

XI - no momento da sua venda, quanto aos produtos objeto de operação de venda que forem consumidos ou utilizados dentro do estabelecimento industrial (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 2º e 5º, inciso I, alínea e, Decreto-lei nº 1.133, de 1970, art. 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 38);

XII - na saída simbólica de álcool das usinas produtoras para as suas cooperativas, equiparadas, por opção, a estabelecimento industrial; e

XIII - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria no recinto alfandegado, antes de aplicada a pena de perdimento, quando as mercadorias importadas forem consideradas abandonadas pelo decurso do referido prazo (Decreto-lei nº 1.455, de 1976, art. 23, inciso II, e Lei nº 9.779, de 1999, art. 18, e parágrafo único).

Parágrafo único. Na hipótese do inciso VII, considera-se concluída a operação industrial e ocorrido o fato gerador na data da entrega do produto ao adquirente ou na data em que se iniciar o seu consumo ou a sua utilização, se anterior à formalização da entrega.

Art. 36. Na hipótese de venda, exposição à venda, ou consumo no Território Nacional, de produtos destinados ao exterior, ou na hipótese de descumprimento das condições estabelecidas para a isenção ou a suspensão do imposto, considerar-se-á ocorrido o fato gerador na data da saída dos produtos do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial (Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II)



Gostaríamos de alertá-lo que estamos apresentando as situações que a legislação determina como ocorrência de fato gerador, para que no dia a dia dos profissionais contábeis, eles consigam determinar o que seja ou não tributado pelo IPI. A seguir, apresentamos as exceções que a legislação apresenta.

4.4.5 EXCEÇÕES (ART. 37 E 38)

Como já se percebeu na disciplina de Legislação Tributária, quando se trata de leis, tratados, têm-se muitas exceções que devem ser observadas para o bom desenvolvimento industrial, tecnológico, financeiro, etc. do país.



E já alertamos anteriormente que o IPI é um imposto que também tem função extrafiscal; por isso, a cada item apresentamos novidades, como as colocadas a seguir.

Não constituem fato gerador do IPI:



LEGISLAÇÃO

I - o desembaraço aduaneiro de produto nacional que retorne ao Brasil, nos seguintes casos (Decreto-lei nº 491, de 5 de março de 1969, art. 11):

- a) quando enviado em consignação para o exterior e não vendido nos prazos autorizados;
- b) por defeito técnico que exija sua devolução, para reparo ou substituição;
- c) em virtude de modificações na sistemática de importação do País importador;
- d) por motivo de guerra ou calamidade pública; e
- e) por quaisquer outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - as saídas de produtos subseqüentes à primeira:

- a) nos casos de locação ou arrendamento, salvo se o produto tiver sido submetido à nova industrialização; ou
- b) quando se tratar de bens do ativo permanente, industrializados ou importados pelo próprio estabelecimento industrial ou equiparado a industrial, destinados à execução de serviços pela própria firma remetente;

III - a saída de produtos incorporados ao ativo permanente, após cinco anos de sua incorporação, pelo estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial, que os tenha industrializado ou importado; ou

IV - a saída de produtos por motivo de mudança de endereço do estabelecimento.

Irrelevância dos Aspectos Jurídicos

Art. 38. O imposto é devido sejam quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação ou de que decorra a saída do estabelecimento produtor (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 2º).



4.5 DAS ISENÇÕES – CONFORME O RIPI, DOS ARTIGOS 47 AO 63 – CASOS DE ISENÇÃO

Aqui apenas queremos que você, nosso (a) aluno(a), vá até ao RIPI e leia as isenções apresentadas em relação ao IPI. Lembramos-lhe que isenção é a dispensa legal do pagamento de um determinado tributo, via de regra concedida em face de relevante interesse social ou econômico regional, setorial ou nacional. Na operação isenta ocorre o fato gerador do tributo e a consequente obrigação de recolhê-lo, mas a lei desobriga o contribuinte do recolhimento.



Só pode isentar quem tem a competência para tributar (CF, art. 151, III). A isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração (art. 176 do CTN/66). É importante destacar ainda que a outorga de isenção deve ser interpretada literalmente.

4.5.1 ALÍQUOTA ZERO: DEFINIÇÃO

Aqui cabe um esclarecimento dado por Cassone (2009, p. 133) “alíquota zero e isenção são dois institutos do Direito Tributário previstos na Constituição: a alíquota zero no art. 153, § 1º. (para o IPI, e a isenção no art. 150, § 6º. (para os tributos em geral))”.

Sobre os conceitos aqui levantados, já foram tratados na disciplina Legislação Tributária no semestre passado, mas é interessante que você volte até lá e o leia novamente.



SAIBA MAIS

Aquele aluno que tem interesse maior pelo assunto pode ler o Capítulo 5 do Cassone, das suas últimas edições. Atualmente sua obra está na edição nº 20, de 2009.

Voltando ao texto, observe como o assunto é tratado na TIPI.

Os produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, que constam da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), corres-



pondentes à notação “0”, no campo da alíquota, nessa tabela, são os chamados produtos à ALÍQUOTA ZERO, sobre os quais não há a incidência de IPI.

Os produtos isentos também constam na TIPI com a notação “o”, porém distinguem-se dos produtos tributados à alíquota zero pelo fato que a isenção consta em Lei, no artigo 51 do RIPI/2002 e em outros artigos do regulamento, e não poderá incidir a tributação sobre esses produtos, salvo nos casos de alteração da própria Lei.

Enquanto que os produtos tributados à alíquota zero, só assim o são porque a TIPI determina, porém o Executivo poderá a qualquer momento aumentar as alíquotas, por Decreto, respeitado o princípio da noventena, não sendo necessária a aprovação de lei pelo Legislativo para respectiva alteração.

Não há uma regra geral para localizar os produtos tributados à alíquota zero. Deve ser consultada a Tabela TIPI.

Vejam um exemplo:

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
54.01	LINHAS PARA COSTURAR DE FILAMENTOS SINTÉTICOS OU ARTIFICIAIS, MESMO ACONDICIONADAS PARA VENDA A RETALHO.	
5401.10	-De filamentos sintéticos	
5401.10.1	De poliéster	
5401.10.11	Não acondicionadas para venda a retalho	0
5401.10.12	Acondicionadas para venda a retalho	0
5401.10.90	Outras	0
5401.20	-De filamentos artificiais	
5401.20.1	De raio viscoso, de alta tenacidade	
5401.20.11	Não acondicionadas para venda a retalho	0
5401.20.12	Acondicionadas para venda a retalho	0
5401.20.90	Outras	0
54.02	FIOS DE FILAMENTOS SINTÉTICOS (EXCETO LINHAS PARA COSTURAR), NÃO ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO, INCLUÍDOS OS MONOFILAMENTOS SINTÉTICOS COM MENOS DE 67 DECITEX.	
5402.1	-Fios de alta tenacidade, de náilon ou de outras poliamidas:	
5402.11.00	--De aramidas	0
5402.19	--Outros	
5402.19.10	De náilon	0
5402.19.90	Outros	0

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
5402.20.00	-Fios de alta tenacidade, de poliésteres	0
5402.3	-Fios texturizados:	
5402.31	--De náilon ou de outras poliamidas, de título igual ou inferior a 50 tex por fio simples	
5402.31.1	De náilon	
5402.31.11	Tintos	0
5402.31.19	Outros	0
5402.31.90	Outros	0
5402.32	--De náilon ou de outras poliamidas, de título superior a 50 tex por fio simples	
5402.32.1	De náilon	
5402.32.11	Multifilamento com efeito antiestático permanente, de título superior a 110 tex	0
5402.32.19	Outros	0
5402.32.90	Outros	0
5402.33.00	--De poliésteres	0
5402.34.00	--De polipropileno	0
5402.39.00	--Outros	0
5402.4	-Outros fios, simples, sem torção ou com torção não superior a 50 voltas por metro:	
5402.44.00	--De elastômeros	0
5402.45	--Outros, de náilon ou de outras poliamidas	
5402.45.10	De aramidas	0
5402.45.20	De náilon	0
5402.45.90	Outros	0
5402.46.00	--Outros, de poliésteres, parcialmente orientados	0
5402.47.00	--Outros, de poliésteres	0
5402.48.00	--Outros, de polipropileno	0
5402.49	--Outros	
5402.49.10	De polietileno, com tenacidade superior ou igual a 26 cN/tex	0
5402.49.90	Outros	0
5402.5	-Outros fios, simples, com torção superior a 50 voltas por metro:	
5402.51	--De náilon ou de outras poliamidas	
5402.51.10	De aramidas	0
5402.51.90	Outros	0
5402.52.00	--De poliésteres	0
5402.59.00	--Outros	0
5402.6	-Outros fios, retorcidos ou retorcidos múltiplos:	
5402.61	--De náilon ou de outras poliamidas	
5402.61.10	De aramidas	0
5402.61.90	Outros	0
5402.62.00	--De poliésteres	0
5402.69.00	--Outros	0



NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
54.03	FIOS DE FILAMENTOS ARTIFICIAIS (EXCETO LINHAS PARA COSTURAR), NÃO ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO, INCLUÍDOS OS MONOFILAMENTOS ARTIFICIAIS COM MENOS DE 67 DECITEX.	
5403.10.00	-Fios de alta tenacidade, de raio viscoso	0
5403.3	-Outros fios, simples:	
5403.31.00	--De raio viscoso, sem torção ou com torção não superior a 120 voltas por metro	0
5403.32.00	--De raio viscoso, com torção superior a 120 voltas por metro	0
5403.33.00	--De acetato de celulose	0
5403.39.00	--Outros	0
5403.4	-Outros fios, retorcidos ou retorcidos múltiplos:	
5403.41.00	--De raio viscoso	0
5403.42.00	--De acetato de celulose	0
5403.49.00	--Outros	0
54.04	MONOFILAMENTOS SINTÉTICOS, COM PELO MENOS 67 DECITEX E CUJA MAIOR DIMENSÃO DA SEÇÃO TRANSVERSAL NÃO SEJA SUPERIOR A 1MM; LÂMINAS E FORMAS SEMELHANTES (POR EXEMPLO, PALHA ARTIFICIAL) DE MATÉRIAS TÊXTEIS SINTÉTICAS, CUJA LARGURA APARENTE NÃO SEJA SUPERIOR A 5MM.	
5404.1	-Monofilamentos:	
5404.11.00	--De elastômeros	0
5404.12.00	--Outros, de polipropileno	0
5404.19	--Outros	
5404.19.1	Imitações de catgut	
5404.19.11	Reabsorvíveis	0
5404.19.19	Outros	0
5404.19.90	Outros	0
5404.90.00	-Outras	0
5405.00.00	MONOFILAMENTOS ARTIFICIAIS, COM PELO MENOS 67 DECITEX E CUJA MAIOR DIMENSÃO DA SEÇÃO TRANSVERSAL NÃO SEJA SUPERIOR A 1MM; LÂMINAS E FORMAS SEMELHANTES (POR EXEMPLO, PALHA ARTIFICIAL) DE MATÉRIAS TÊXTEIS ARTIFICIAIS, CUJA LARGURA APARENTE NÃO SEJA SUPERIOR A 5MM.	0
5406.00	FIOS DE FILAMENTOS SINTÉTICOS OU ARTIFICIAIS (EXCETO LINHAS PARA COSTURAR), ACONDICIONADOS PARA VENDA A RETALHO.	
5406.00.10	Fios de filamentos sintéticos	0
5406.00.20	Fios de filamentos artificiais	0

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
54.07	TECIDOS DE FIOS DE FILAMENTOS SINTÉTICOS, INCLUÍDOS OS TECIDOS OBTIDOS A PARTIR DOS PRODUTOS DA POSIÇÃO 54.04.	
5407.10	-Tecidos obtidos a partir de fios de alta tenacidade, de náilon ou de outras poliamidas ou de poliésteres	
5407.10.1	Sem fios de borracha	
5407.10.11	De aramidas	0
5407.10.19	Outros	0
5407.10.2	Com fios de borracha	
5407.10.21	De aramidas	0
5407.10.29	Outros	0
5407.20.00	-Tecidos obtidos a partir de lâminas ou de formas semelhantes	0
5407.30.00	-“Tecidos” mencionados na Nota 9 da Seção XI	0
5407.4	-Outros tecidos, contendo pelo menos 85%, em peso, de filamentos de náilon ou de outras poliamidas:	
5407.41.00	--Crus ou branqueados	0
5407.42.00	--Tintos	0
5407.43.00	--De fios de diversas cores	0
5407.44.00	--Estampados	0
5407.5	-Outros tecidos, contendo pelo menos 85%, em peso, de filamentos de poliéster texturizados:	
5407.51.00	--Crus ou branqueados	0
5407.52	--Tintos	
5407.52.10	Sem fios de borracha	0
5407.52.20	Com fios de borracha	0
5407.53.00	--De fios de diversas cores	0
5407.54.00	--Estampados	0
5407.6	-Outros tecidos, contendo pelo menos 85%, em peso, de filamentos de poliéster:	
5407.61.00	--Contendo pelo menos 85%, em peso, de filamentos de poliéster não texturizados	0
5407.69.00	--Outros	0
5407.7	-Outros tecidos, contendo pelo menos 85%, em peso, de filamentos sintéticos:	
5407.71.00	--Crus ou branqueados	0
5407.72.00	--Tintos	0
5407.73.00	--De fios de diversas cores	0
5407.74.00	--Estampados	0
5407.8	-Outros tecidos, contendo menos de 85%, em peso, de filamentos sintéticos, combinados, principal ou unicamente, com algodão:	
5407.81.00	--Crus ou branqueados	0
5407.82.00	--Tintos	0
5407.83.00	--De fios de diversas cores	0



NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
5407.84.00	--Estampados	0
5407.9	-Outros tecidos:	
5407.91.00	--Crus ou branqueados	0
5407.92.00	--Tintos	0
5407.93.00	--De fios de diversas cores	0
5407.94.00	--Estampados	0
54.08	TECIDOS DE FIOS DE FILAMENTOS ARTIFICIAIS, INCLUÍDOS OS TECIDOS OBTIDOS A PARTIR DOS PRODUTOS DA POSIÇÃO 54.05.	
5408.10.00	-Tecidos obtidos a partir de fios de alta tenacidade, de raio viscoso	0
5408.2	-Outros tecidos, contendo pelo menos 85%, em peso, de filamentos ou de lâminas ou formas semelhantes, artificiais:	
5408.21.00	--Crus ou branqueados	0
5408.22.00	--Tintos	0
5408.23.00	--De fios de diversas cores	0
5408.24.00	--Estampados	0
5408.3	-Outros tecidos:	
5408.31.00	--Crus ou branqueados	0
5408.32.00	--Tintos	0
5408.33.00	--De fios de diversas cores	0
5408.34.00	--Estampados	0

Quadro 4.2 – Exemplos de produtos com alíquota zero.
Fonte: TIPI – Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006.

O artigo 522 do RIPI/2002 dispõe que as seções, os capítulos, as posições e os códigos citados no Regulamento são os constantes da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006.

4.5.2 ALGUNS CAPÍTULOS DA TIPI TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO – “0”

Além de os produtos tributados à alíquota zero saírem do estabelecimento sem tributação, as aquisições de MP, PI e ME para a industrialização desses produtos geram direito ao crédito do IPI. Se o referido crédito não for compensado com o débito do imposto, poderá, ao final do trimestre, ser compensado através de PERDCOMP, com outros tributos Federais (PIS, COFINS, IRPJ, CSSL dentre outros).

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

Já os produtos não tributados, com a indicação “NT” também saem do estabelecimento sem tributação para fins do IPI, porém não geram direito ao crédito do IPI, por ocasião das aquisições de MP, PI e ME.

Dessa forma, é importante distinguir os produtos à alíquota zero e os produtos “NT”. Para isso, é imprescindível averiguar frequentemente a tabela TIPI.

Abaixo relacionamos alguns produtos tributados à alíquota zero:

- Capítulo 2 – carnes e miudezas, comestíveis;
- Capítulo 3 – peixes e crustáceos, moluscos e os outros invertebrados aquáticos (3.02 em diante);
- Capítulo 4 – leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros capítulos (alguns NT e outros alíquota zero);
- Capítulo 8 – frutas; cascas de cítricos e de melões (sem cascas e embaladas são tributadas à alíquota zero);
- Capítulo 9 – café, chá, erva mate e especiarias (moído, torrado são tributados à alíquota zero);
- Capítulo 11 – produtos da indústria de moagem; malte; amidos e féculas; inulina; glúten de trigo (maioria dos produtos deste capítulo é tributada à alíquota zero).

Aqui estamos apenas reforçando os exemplos já apresentados no Quadro 4.2.

4.5.3 MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS – ALÍQUOTA ZERO

De acordo com a legislação em vigor, os créditos do IPI relativos aos insumos no estabelecimento industrial ou equiparado, a partir de 01.01.99, para serem empregados na industrialização de produtos tributados com alíquota reduzida a zero, poderão ser registrados e mantidos na escrita fiscal independentemente de haver disposição em lei específica, conforme artigo 11, da Lei 9.779/99.



4.5.4 SALDO CREDOR – CRÉDITOS INCLUSOS – ALÍQUOTA ZERO

O saldo credor acumulado a cada trimestre-calendário, de que trata o art. 11 da Lei 9.779/99, compreende os créditos do IPI relativos à aquisição de insumos aplicados na industrialização de produtos tributados à alíquota zero, se dará da seguinte forma:



LEGISLAÇÃO

I - o saldo credor remanescente de cada período de apuração será transferido para o período de apuração subsequente;

II - ao final de cada trimestre-calendário, permanecendo saldo credor, esse poderá ser utilizado para ressarcimento ou compensação, mediante a PERDCOMP, na forma da IN SRF 600/2005, que disciplina a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal.



Bases: art. 11 da Lei 9.779/99; Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999, artigos 1º a 4º.

4.5.5 PRODUTO NÃO TRIBUTADO (NT): DEFINIÇÃO



Já tratamos indiretamente deste assunto no item 4.5.2; aqui voltamos para apresentar alguns exemplos no Quadro 4.3.

Os produtos industrializados, nacionais e estrangeiros, constam da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI); os produtos correspondentes à notação “NT”, nesta tabela, são os considerados NÃO TRIBUTADOS, sobre os quais não há a incidência de IPI.

Veja um exemplo:

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
04.01	LEITE E CREME DE LEITE, NÃO CONCENTRADOS NEM ADICIONADOS DE AÇÚCAR OU DE OUTROS EDULCORANTES.	
0401.10	-Com um teor, em peso, de matérias gordas, não superior a 1%	
0401.10.10	Leite UHT (“Ultra High Temperature”)	NT
0401.10.90	Outros	NT
0401.20	-Com um teor, em peso, de matérias gordas, superior a 1% mas não superior a 6%	
0401.20.10	Leite UHT (“Ultra High Temperature”)	NT
0401.20.90	Outros	NT
0401.30	COM UM TEOR, EM PESO, DE MATÉRIAS GORDAS, SUPERIOR A 6%	
0401.30.10	Leite	NT
0401.30.2	Creme de leite	
0401.30.21	UHT (“Ultra High Temperature”)	NT
	Ex 01 - Acondicionado em recipiente metálico hermeticamente fechado	0
0401.30.29	Outros	NT
	Ex 01 - Acondicionados em recipientes metálicos hermeticamente fechados	0

Quadro 4.3 – Exemplos de produtos não tributados (NT), conforme capítulo 4 da TIPI.
Fonte: Base: art. 2º do RIPI/2002.

Alguns capítulos da TIPI não tributados – “NT”

Os produtos não tributados, com a indicação “NT”, saem do estabelecimento sem tributação para fins do IPI, porém não geram direito ao crédito do IPI, por ocasião das aquisições de MP, PI e ME.

Novamente chamamos a sua atenção para a distinção dos produtos à alíquota zero e os produtos “NT”. Para isso, voltamos a alertá-los da importância de sempre averiguar a TIPI.



Abaixo relacionamos alguns produtos não tributados – “NT”:

- Capítulo 1 - animais vivos;
- Capítulo 3 - peixes e crustáceos, moluscos e os outros invertebrados aquáticos (somente o subgrupo 3. 01 é produto não tributado);
- Capítulo 4 - leite e laticínios; ovos de aves; mel natural; produtos comestíveis de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros capítulos (alguns são NT e outros tributados à alíquota zero);



- Capítulo 5 - outros produtos de origem animal, não especificados nem compreendidos em outros capítulos;
- Capítulo 6 - plantas vivas e produtos de floricultura;
- Capítulo 7 - produtos hortícolas, plantas, raízes e tubérculos, comestíveis;
- Capítulo 8 - frutas; cascas de cítricos e de melões (frescas);
- Capítulo 9 - café, chá, erva mate e especiarias (em grão, cancheado);
- Capítulo 10 – cereais;
- Capítulo 12 - sementes e frutos oleaginosos; grãos, sementes e frutos diversos; plantas industriais ou medicinais; palhas e forragens (com exceção das farinhas de semente que são tributadas à alíquota zero).

Não escrituração dos créditos de IPI relativos aos produtos não tributados (NT)

Não deverão ser escriturados créditos relativos à MP, PI e ME que, sabidamente, se destinem a emprego na industrialização de produtos não tributados, ou saídos com suspensão cujo estorno seja determinado por disposição legal.

Será anulado, mediante estorno na escrita fiscal, o crédito do imposto, relativo à MP, PI e ME, que tenham sido empregados na industrialização, ainda que para acondicionamento, de produtos não tributados.

Dessa forma, deverão ser estornados os créditos originários de aquisição de MP, PI e ME, quando destinados à fabricação de produtos não tributados (NT).

Bases: art. 190, § 1º e art. 193, inciso I, alínea “a”, todos da RIPI/2002; art. 3º, Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999.

Os créditos inerentes aos insumos (MP, PI, ME) com destinação comum

Poderão ser calculados proporcionalmente, com base no valor da saída dos produtos fabricados pelo estabelecimento industrial nos três meses imediatamente anteriores ao período de apuração a considerar, os créditos decorrentes de entradas de MP, PI, e ME, empregados indistintamente na industrialização de produtos que gozem ou não do direito à manutenção e à utilização do crédito.

Base Legal: art. 3º, Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999.

Fique atento ao Fórum desta unidade, tire suas dúvidas e dê suas contribuições sobre o assunto. Participe!



4.6 ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, EQUIPARADO A INDUSTRIAL, ATACADISTA E VAREJISTA

Este item está intimamente ligado aos fatos geradores do IPI; por isso se faz necessário mostrar o que o RIPI apresenta em termos de conceito de estabelecimento industrial, equiparado a industrial, atacadista e varejista.

4.6.1 CONCEITO DE ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL (ART.8º. DO RIPI)

Estabelecimento industrial é o que executa qualquer das operações referidas no item “B” do item 3 de que resulte produto tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

Podemos dizer que não é estabelecimento industrial, para fins de legislação fiscal do IPI, aquele que elabora produtos classificados na TIPI como Não tributado (NT), bem como os resultantes de operações excluídas do conceito de industrialização.

4.6.2 ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL (ART. 9º. DO DECRETO 4.544/2002)

Aqui se ressalta que além do estabelecimento industrial, que é a tradicional fábrica que transforma matérias-primas em produtos prontos, temos aqueles que não são necessariamente fábricas, mas que por realizar modalidades de industrialização são considerados estabelecimentos industriais. Vejamos os principais:



- O importador (art. 9º, I a III do RIPI/2002).
- Revenda de produto industrializado por terceiro (art.9º, IV do RIPI/2002).
- Venda de matéria-prima, produtos intermediários e materiais de embalagem (art. 9º, § 4º do RIPI/2002).
- Por opção, quando atacadista vende bens de produção a industrial ou revendedor (art. 11 do RIPI).
- Atacadista de cosméticos (art. 9º VIII do RIPI/2002).



Para facilitar o seu entendimento, apresentamos a seguir o art. 9º. do RIPI para auxiliá-lo neste estudo.



LEGISLAÇÃO

Art. 9º Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);

II - os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma firma;

III - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte, salvo se aqueles operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese do inciso II (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso II, e § 2º, Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 37, inciso I);

IV - os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização haja sido realizada por outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuada, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso III, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 33ª);

V - os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda (Decreto-lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977, art. 23);

VI - os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas posições 71.01 a 71.16 da TIPI (Lei nº 4.502, de 1964, observações ao Capítulo 71 da Tabela);

VII - os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos (Lei nº 9.493, de 1997, art. 3º):

- a) industriais que utilizarem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas;
- b) atacadistas e cooperativas de produtores; ou
- c) engarrafadores dos mesmos produtos.

VIII – os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 39);

IX - os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observado o disposto no § 2º (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 79); e

X - os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, art. 12).

§ 1º Na hipótese do inciso IX, a Secretaria da Receita Federal – SRF poderá (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 80):

I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e

II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.

§ 2º A operação de comércio exterior realizada nas condições previstas no inciso IX, quando utilizados recursos de terceiro, presume-se por conta e ordem deste (Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, art. 29).



§ 3º No caso do inciso X, a equiparação aplica-se, inclusive, ao estabelecimento fabricante dos produtos da posição 87.03 da TIPI, em relação aos produtos da mesma posição, produzidos por outro fabricante, ainda que domiciliado no exterior, que revender (Lei nº 9.779, de 1999, art. 12, parágrafo único).

§ 4º Os estabelecimentos industriais quando derem saída a MP, PI e ME, adquiridos de terceiros, com destino a outros estabelecimentos, para industrialização ou revenda, serão considerados estabelecimentos comerciais de bens de produção e obrigatoriamente equiparados a estabelecimento industrial em relação a essas operações (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso IV, e Decreto-lei nº 34, de 1966, art. 2º, alteração 1ª).

Art. 10. São equiparados a estabelecimento industrial os estabelecimentos atacadistas que adquirirem os produtos relacionados no Anexo III da Lei nº 7.798, de 10 de julho de 1989, de estabelecimentos industriais ou dos estabelecimentos equiparados a industriais de que tratam os incisos I a V do art. 9º (Lei nº 7.798, de 1989, arts. 7º e 8º).

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se nas hipóteses em que o adquirente e o remetente dos produtos sejam empresas controladoras, controladas ou coligadas (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, art. 243, §1º e §2º), interligadas (Decreto-lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, art. 10, § 2º) ou interdependentes.

§ 2º Na relação de que trata o caput deste artigo poderão, mediante decreto, ser excluídos produtos ou grupo de produtos cuja permanência se torne irrelevante para arrecadação do imposto, ou incluídos outros cuja alíquota seja igual ou superior a quinze por cento.



4.6.3 FIRMAS INTERDEPENDENTES (ART. 520 DO RIPI)

Achamos que seria interessante você também conhecer o conceito de empresas interdependentes, também estudados em Contabilidade III. Compare os conceitos e tire suas conclusões.



LEGISLAÇÃO

Art. 520. Considerar-se-ão interdependentes duas firmas:

I - quando uma delas tiver participação na outra de quinze por cento ou mais do capital social, por si, seus sócios ou acionistas, bem assim por intermédio de parentes destes até o segundo grau e respectivos cônjuges, se a participação societária for de pessoa física (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso I, e Lei nº 7.798, de 1989, art. 9º);

II - quando, de ambas, uma mesma pessoa fizer parte, na qualidade de diretor, ou sócio com funções de gerência, ainda que exercidas sob outra denominação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso II);

III - quando uma tiver vendido ou consignado à outra, no ano anterior, mais de vinte por cento no caso de distribuição com exclusividade em determinada área do território nacional, e mais de cinquenta por cento, nos demais casos, do volume das vendas dos produtos tributados, de sua fabricação ou importação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, inciso III);

IV - quando uma delas, por qualquer forma ou título, for a única adquirente, de um ou de mais de um dos produtos industrializados ou importados pela outra, ainda quando a exclusividade se refira à padronagem, marca ou tipo do produto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso I); ou

V - quando uma vender à outra, mediante contrato de participação ou ajuste semelhante, produto tributado que tenha fabricado ou importado (Lei nº 4.502, de 1964, art. 42, parágrafo único, inciso II).

Parágrafo único. Não caracteriza a interdependência referida nos incisos III e IV a venda de matérias-primas e produtos intermediários, destinados exclusivamente à industrialização de produtos do comprador.





4.6.4 ESTABELECIMENTO EQUIPARADO A INDUSTRIAL POR OPÇÃO: (ART.11 DO RIPI)



Por causa do desenvolvimento da sociedade através do aparecimento de cooperativas, achamos interessante apresentar essa opção de planejamento tributário de certa forma. Veja o art. 11:

Existem estabelecimentos que se equiparam a industrial se fizerem a opção, conforme o art. 11 do RIPI:



LEGISLAÇÃO

- os estabelecimentos comerciais que derem saída a bens de produção, para estabelecimentos industriais ou revendedores;
- as cooperativas, constituídas nos termos da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que se dedicarem a venda em comum de bens de produção, recebidos de seus associados para comercialização.



Consideram-se estabelecimentos comerciais de bens de produção (art. 519/2002), para os efeitos deste artigo (11), os estabelecimentos industriais que derem saída a matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem, adquiridos de terceiros, para outro estabelecimento da mesma firma ou de terceiro, para industrialização ou revenda.



LEGISLAÇÃO

- I - as matérias-primas;
- II - os produtos intermediários, inclusive os que, embora não integrando o produto final, sejam consumidos ou utilizados no processo industrial;
- III - os produtos destinados a embalagem e acondicionamento;
- IV - as ferramentas, empregadas no processo industrial, exceto as manuais; e
- V - as máquinas, instrumentos, aparelhos e equipamentos, inclusive suas peças, partes e outros componentes, que se destinem a emprego no processo industrial.



Opção e desistência (art. 12 e 13 do RIPI)

No RIPI está determinado que no momento em que o empresário faz a opção para se equiparar a industrial ele faz um termo junto à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) e deve também comunicar a sua desistência em continuar como estabelecimento equiparado a industrial. Confira os arts. 12 e 13, a seguir:



LEGISLAÇÃO

Art. 12. O exercício da opção de que trata o art. 11 será formalizado mediante alteração dos dados cadastrais do estabelecimento, no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ, para sua inclusão como contribuinte do imposto.

Parágrafo único. A desistência da condição de contribuinte do imposto será formalizada, também, mediante alteração dos dados cadastrais, conforme definido no caput deste artigo.

Art. 13. Aos estabelecimentos optantes cumprirá, ainda, observar as seguintes normas:

I - ao formalizar a sua opção, o interessado deverá relacionar, no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência - modelo 6, os produtos que possuía no dia imediatamente anterior àquele em que iniciar o regime de tributação ou anexar ao mesmo relação dos referidos produtos;

II - o optante poderá creditar-se, no livro Registro de Apuração do IPI, pelo imposto constante da relação mencionada no inciso I, desde que, nesta, os produtos sejam discriminados pela classificação fiscal, seguidas dos respectivos valores;



III - formalizada a opção, o optante agirá como contribuinte do imposto, obrigando-se ao cumprimento das normas legais e regulamentares correspondentes, até a formalização da desistência; e

IV - a partir da data de desistência, perderá o seu autor a condição de contribuinte, mas não ficará desonerado das obrigações tributárias decorrentes dos atos que haja praticado naquela qualidade.



Estabelecimentos atacadistas e varejistas (art. 14 do RIPI)



Ainda dentro da mesma ideia do item anterior, também optamos em apresentar o que o RIPI determina em relação aos estabelecimentos atacadistas e varejistas quanto à opção de equiparação a industrial. Leia o art. 14, a seguir transcrito:



LEGISLAÇÃO

Art. 14, estabelecimento comercial atacadista é o que efetue vendas:

- a) de bens de produção, exceto a particulares, em quantidades que não excedam a normalmente destinada ao seu próprio uso;
- b) de bens de consumo, em quantidade superior ao limite previsto no item anterior;
- c) a revendedores.



Estabelecimento industrial varejista é o que efetua vendas diretas a consumidor, ainda que por atacado, esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando no mesmo semestre o seu valor não exceder a 20% das vendas totais realizadas.

4.7 DA REDUÇÃO E MAJORAÇÃO DO IMPOSTO

Estamos justamente diante de uma crise mundial, na qual cada país vem fazendo o seu dever de casa, no sentido de estimular as indústrias a manterem suas produções e empregados para, conseqüentemente, estimular o consumo da população. E a medida tomada aqui no Brasil de reduzir as alíquotas do IPI em vários produtos está amparada pelo art. 64 do RIPI, conforme abaixo.



LEGISLAÇÃO

Art. 64. Quando se tornar necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, poderão as alíquotas ser reduzidas até zero ou majoradas até trinta unidades percentuais (Decreto-lei nº 1.199, de 1971, art. 4º).

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, as alíquotas básicas são as constantes da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 4.070, de 28 de dezembro de 2001 (Lei nº 10.451, de 2002, art. 7º).

Art. 65. Haverá redução:

I - das alíquotas de que tratam as Notas Complementares NC (21-1) e NC (22-1) da TIPI, que serão declaradas, em cada caso, pela SRF, após audiência do órgão competente do Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento - MAPA, quanto ao cumprimento dos requisitos previstos para a concessão do benefício; e

II - de cinquenta por cento da alíquota do imposto, prevista na TIPI, incidente sobre equipamentos, máquinas, aparelhos e instrumentos, bem assim sobre os acessórios sobressalentes e ferramentas que acompanhem esses bens, destinados à pesquisa e ao desenvolvimento tecnológico, quando adquiridos por empresas industriais e agropecuárias nacionais que executarem PDTI e PDTA (Lei nº 8.661, de 1993, arts. 3º e 4º, inciso II, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 43);

§ 1º Os Ministros da Fazenda e da Agricultura, Pecuária e Abastecimento poderão expedir normas complementares para execução do disposto no inciso I.

§ 2º O disposto no inciso II aplica-se a projetos aprovados ou protocolizados no órgão competente para a sua apreciação a partir de 15 de novembro de 1997 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 76).



Art. 66. O benefício de que trata o art. 56 fica convertido, a partir 1^a de janeiro de 2004, em redução do imposto devido, observados os seguintes percentuais (Lei nº 10.176, de 2001, art. 11):

I - noventa e cinco por cento, de 1^a de janeiro até 31 de dezembro de 2004;

II - noventa por cento, de 1^o de janeiro até 31 de dezembro de 2005; e

III - oitenta e cinco por cento, de 1^o de janeiro de 2006 até 31 de dezembro de 2009, quando será extinto.

Parágrafo único. Aplicam-se a este artigo as disposições dos § 1^a ao § 9^a do art. 56.

Art. 67. As empresas que investirem em atividades de pesquisa e desenvolvimento em tecnologia da informação farão jus à redução do imposto devido sobre bens de informática e automação, produzidos de acordo com PPP estabelecido em portaria conjunta dos Ministros de Estado do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e da Ciência e Tecnologia, nos seguintes percentuais (Lei nº 8.248, de 1991, art. 4^a, § 1^a - A, e Lei nº 10.176, de 2001, art. 1^a):

I - noventa e cinco por cento, de 1^a de janeiro até 31 de dezembro de 2001;

II - noventa por cento, de 1^o de janeiro até 31 de dezembro de 2002;

III - oitenta e cinco por cento, de 1^o de janeiro até 31 de dezembro de 2003;

IV - oitenta por cento, de 1^o de janeiro até 31 de dezembro de 2004;

V - setenta e cinco por cento, de 1^o de janeiro até 31 de dezembro de 2005; e

VI - setenta por cento, de 1^o de janeiro de 2006 até 31 de dezembro de 2009, quando será extinto.

Parágrafo único. Aplicam-se a este artigo as disposições dos § 1^o ao § 9^o do art. 56.

Art. 68. As reduções do imposto referentes aos bens de procedência estrangeira estão asseguradas na forma da legislação específica desde que satisfeitos os requisitos e condições exigidos para a concessão do benefício análogo, relativo ao Imposto de Importação (Lei nº 8.032, de 1990, art. 3^a, inciso I, e Lei nº 8.402, de 1992, art. 1^a, inciso IV).



4.8 BASE DE CÁLCULO

A base de cálculo constitui aspecto fundamental da estrutura de qualquer tipo tributário por conter a dimensão da obrigação pecuniária, tendo a virtude de quantificar o objeto da imposição fiscal, como seu elemento nuclear, o verdadeiro cerne da hipótese de incidência normativa.

O fato de a Constituição não ter indicado as bases de cálculo do tributo não significa, de nenhum modo, que o legislador ordinário esteja livre para quantificá-las como melhor lhe aprouver.

A materialidade de cada tributo é suficiente para medir normativamente o quantum a ser devido pelo sujeito passivo da obrigação.

Conforme o art. 130 RIPI/2002, o imposto será calculado mediante aplicação da alíquota do produto, constante da TIPI sobre o respectivo valor tributável.

Valor tributável é o preço normal da operação de venda, sem descontos ou abatimentos, para terceiros não interdependentes ou para coligadas, controladas ou interligadas (art. 2º, par. 1º da Lei nº 7798/89); ou valor tributável é aquele que deve ser tomado como base para cálculo do imposto devido.

Ainda em relação à base de cálculo (aspectos relacionados ao ICMS), inclui-se o valor do frete e das demais despesas acessórias, inclusive embalagens (sendo que dentro das despesas acessórias inserem-se o valor do frete, seguro, juros e demais importâncias recebidas ou debitadas pelo vendedor. Também integram a base de cálculo do ICMS os descontos concedidos sob condição. Já os descontos concedidos incondicionalmente (aqueles que figuram na própria nota fiscal, não integram a base de cálculo do tributo estadual.

O valor do IPI não integra a base de cálculo do ICMS quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto *destinado a industrialização ou comercialização*, configurar fato gerador de ambos os impostos.



4.9 ALÍQUOTA

As alíquotas variam hoje de 0 (zero) a 330%.



SAIBA MAIS

Veja o capítulo 24 da TIPI.

O imposto será calculado mediante a aplicação da alíquota constante da TIPI sobre o respectivo valor tributável. As alíquotas são fixadas de acordo com o produto discriminado na tabela de incidência do IPI - TIPI.

A legalidade sofre certos temperos de caráter excepcional por mandamento específico da Constituição ao facultar ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas do IPI (art. 153, § 1^o).

Portanto, deve, em primeiro lugar, ser editada lei, transferindo ao Poder Executivo o poder de graduar os limites (máximos e mínimos) das alíquotas específicas para cada tipo de produto, fixando o âmbito (parâmetro) de atuação do Executivo.

Veja um exemplo de compra de insumos ou materiais para o processo produtivo:

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

ATACADO ATACADÃO LTDA											
NOTA FISCAL						N.º		5678			
Nome/Razão Social: Atacado Atacadão Ltda						(X) Saída () Entrada					
Endereço: Rua Leopoldo Freiberger, Nº 10				Bairro: Centro							
Cidade: Beta				Tudo Bem		CNPJ		1ª VIA			
Fone/Fax: (00) 000-0000				CEP: 00.160-000		00.000.000/0001-00		Destino			
Natureza da Operação		CFOP		N.º Inscrição Est. Do Substituto Tributário		Inscrição Estadual		SÉRIE 01 - Mod. 01			
Vendas de Mercadorias adq. e/ou receb. terceiros		5.101				000.000.000		Data limite para Emissão 00/00/00			
DESTINATÁRIO / REMETENTE											
Nome/Razão Social						CNPJ		Data da Emissão			
L & B Indústria e Comércio Ltda						00.000.000/0000-00		01/02/08			
ENDEREÇO				Bairro-Distrito		CEP		Data Saída-Entrada			
Rua Cônego Rodolfo Machado, Nº 2345				Rio Caveiras		00.000-000		01/02/08			
Município		Fone-Fax		UF		Inscrição Estadual		Hora da Saída			
Alfa		(00) 0000-0000		SC		000.000.000		16:00hs			
FATURA											
		NÚMERO		VALOR		VENCIMENTO		VALOR POR EXTENSO			
Nº FATURA		5678/1		21.880,47		15/02/08		(Vinte e Um Mil, Oitocentos e Oitenta Reais e Quarenta e Sete Centavos).			
FAT/DUPL/VALOR											
DUPL/Nº DE ORDEM											
VENCIMENTO											
COND. PAGTº:											
DADOS DO PRODUTO											
Cód. Prod.	Descrição dos Produtos	Class. Fisc.	CST	Unid.	Quant.	Valor Unitário	Valor Total	Alíquota		Valor do IPI	
								ICMS	IPI		
1011	Lycra - 3 metros	00	000	Unid.	291	19,00	5.529,00	17%	5%	276,45	
1012	Malha - 4 metros	00	000	Unid.	219	19,00	4.161,00	17%	5%	208,05	
1013	Elastico de Barra - 50 metros	00	000	Unid.	40	11,90	476,00	17%	5%	23,80	
1014	Elastico p/ a Perna - 25 metros	00	000	Unid.	47	5,20	244,40	17%	5%	12,22	
1015	Etiqueta de Informações	00	000	Unid.	2.957	0,02	59,14	17%	5%	2,96	
1016	Linha - 2.000 metros	00	000	Unid.	78	0,25	19,50	17%	5%	0,98	
1017	Embalagem	00	000	Unid.	2.957	3,50	10.349,50	17%	5%	517,48	
CÁLCULO DO IMPOSTO											
Base de Cálculo ICMS		Valor do ICMS		Base cálculo ICMS Substituição			Valor ICMS Substituição		Valor Total dos Produtos		
20.838,54		3.542,55							20.838,54		
Valor do Frete		Valor do Seguro		Outras Despesas Acessórias			Valor Total do IPI		Valor Total da Nota		
							1.041,93		21.880,47		
TRANSPORTADOR/VOLUMES TRANSPORTADOS											
Nome/Razão Social						Frete por Conta		Placa do veículo		UF	
O MESMO										CGC/MF	
Endereço						Município				UF	
										Inscrição Estadual	
Quantidade		Espécie		Marca		Número		Peso Bruto		Peso Líquido	
DADOS ADICIONAIS											
Informações Complementares						Reservado ao fisco					
Recebemos de os Produtos constantes da Nota Fiscal do lado								Nota Fiscal			
Data do Recebimento				Identificação e Assinatura do Recebedor				N.º			
01/02/08								5678			

Lançamento do Comprador - Sintético

Fornecedor	10.993,02	Estoque - Matéria-prima	7.721,29
		ICMS a Recuperar	1.779,82
		IPI a Recurar	523,48
		PIS a Recuperar	172,75
		Cofins a Compensar	795,69

Figura 4.1 – Compra de insumos ou materiais para o processo produtivo.

Além disso, o princípio da igualdade (art. 150, II) não permite que sejam editadas alíquotas diferenciadas para um mesmo tipo de produto, em razão do local, destino, origem ou mesmo qualidade do sujeito passivo, o que implicaria, também, violar o princípio da uniformidade (art. 151, I, CF).

Igualmente, a alíquota não pode ser confiscatória, ser estabelecida de forma excessiva (art. 150, IV, CF), de forma a impossibilitar a manutenção da atividade, sob pena de ferir o princípio da livre iniciativa, ou mesmo impedir a produção de determinados bens.

4.10 CONTRIBUINTES OU RESPONSÁVEIS

Voltamos a frisar que na disciplina de Legislação Tributária, e mesmo na Unidade I deste material, você já estudou o conceito de contribuinte e responsável. Aqui queremos que você faça agora a relação daquele conceito já apreendido com o que trata o RIPI nos seus artigos 21 ao 27.



4.10.1 DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA (ART. 21 AO 23 DO RIPI)

Do art 21 ao 23, o RIPI trata do sujeito passivo como aquele que tem relação direta com o fato gerador. Vejamos:



LEGISLAÇÃO

Art. 21. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é a pessoa obrigada ao pagamento do imposto ou penalidade pecuniária, e diz-se (Lei nº 5.172, de 1966, art. 121):

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

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



Art. 22. Sujeito passivo da obrigação tributária acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (Lei nº 5.172, de 1966, art. 122).

Art. 23. As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo das obrigações correspondentes (Lei nº 5.172, de 1966, art. 123).



4.10.2 CONTRIBUINTES (ART. 24)

Aqui, o RIPI determina quem é o contribuinte, seja ele o importador, o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais ou a estes equiparados; o industrial ou quem a ele equiparar; o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. É ainda responsável, por substituição, o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.



LEGISLAÇÃO

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea b);

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a);

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea a); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).



4.10.3 RESPONSÁVEIS (ART. 25)

Aqui, o RIPI volta ao Código Tributário e traz à legislação do IPI o conceito de responsável já especificando qual é a situação de ocorrência do fato gerador prevista para a cobrança do imposto. Vejamos:



LEGISLAÇÃO

Art. 25. São obrigados ao pagamento do imposto como responsáveis:

I - o transportador, em relação aos produtos tributados que transportar, desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso II, alínea a);

II - o possuidor ou detentor, em relação aos produtos tributados que possuir ou mantiver para fins de venda ou industrialização, nas mesmas condições do inciso I (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso II, alínea b);

III - o estabelecimento adquirente de produtos usados cuja origem não possa ser provada, pela falta de marcação, se exigível, de documento fiscal próprio ou do documento a que se refere o art. 310 (Lei nº 4.502, de 1964, arts. 35, inciso II, alínea b e 43);

IV - o proprietário, o possuidor, o transportador ou qualquer outro detentor de produtos nacionais, do Capítulo 22 e do código 2402.20.00 da TIPI, saídos do estabelecimento industrial com imunidade ou suspensão do imposto, para exportação, encontrados no País em situação diversa, salvo se em trânsito, quando (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 18, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 41):



a) destinados a uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves de tráfego internacional, com pagamento em moeda conversível (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 8º, inciso I);

b) destinados a Lojas Francas, em operação de venda direta, nos termos e condições estabelecidos pelo art. 15 do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976 (Decreto-lei nº 1.593, de 1977, art. 8º, inciso II);

c) adquiridos por empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação, e remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da adquirente (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso I e § 2º); ou

d) remetidos a recintos alfandegados ou a outros locais onde se processe o despacho aduaneiro de exportação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, inciso II);

V - os estabelecimentos que possuírem produtos tributados ou isentos, sujeitos a serem rotulados ou marcados, ou, ainda, ao selo de controle, quando não estiverem rotulados, marcados ou selados (Lei nº 4.502, de 1964, art. 62, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso V);

VI - os que desatenderem as normas e requisitos a que estiver condicionada a imunidade, a isenção ou a suspensão do imposto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 37, inciso II);

VII - a empresa comercial exportadora, em relação ao imposto que deixou de ser pago, na saída do estabelecimento industrial, referente aos produtos por ela adquiridos com o fim específico de exportação, nas hipóteses em que (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 3º):

a) tenha transcorrido cento e oitenta dias da data da emissão da nota fiscal de venda pelo estabelecimento industrial, não houver sido efetivada a exportação (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 3º, alínea a);

b) os produtos forem revendidos no mercado interno (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 3º, alínea b); ou

c) ocorrer a destruição, o furto ou roubo dos produtos (Lei nº 9.532, de 1997, art. 39, § 3º, alínea c);

VIII - a pessoa física ou jurídica que não seja empresa jornalística ou editora, em cuja posse for encontrado o papel, destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere o inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40, parágrafo único); e

IX - o estabelecimento comercial atacadista de produtos sujeitos ao regime de que trata a Lei nº 7.798, de 1989, que possuir ou mantiver produtos desacompanhados da documentação comprobatória de sua procedência, ou que deles der saída (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 3º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33).



4.10.4 RESPONSÁVEL COMO CONTRIBUINTE SUBSTITUTO (ART. 26)

Igualmente ressaltamos o que já está posto no item anterior, ou seja, novamente o RIPI volta ao Código Tributário e traz à legislação do IPI o conceito de substituto tributário já especificando qual é a situação de ocorrência do fato gerador prevista para a cobrança do imposto. Vejamos:



LEGISLAÇÃO

Art. 26. É ainda responsável, por substituição, o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela SRF (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso II, alínea c, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 31).



4.10.5 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (ART. 27)

E, por fim, em relação ao sujeito passivo por responsabilidade solidária o RIPI especifica as situações em que há a cobrança do IPI previstas nos arts. 27 e 28.



LEGISLAÇÃO

Art. 27. São solidariamente responsáveis:

I - o contribuinte substituído, pelo pagamento do imposto em relação ao qual estiver sendo substituído, no caso de inadimplência do contribuinte substituto (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 31).

II - o adquirente ou cessionário de mercadoria importada beneficiada com isenção ou redução do imposto pelo pagamento do imposto e acréscimos legais (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, inciso I, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 77);

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, pelo pagamento do imposto e acréscimos legais (Decreto-lei nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, inciso III, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 77).

IV - o estabelecimento industrial de produtos classificados no código 2402.20.00 da TIPI, com a empresa comercial exportadora, na hipótese de operação de venda com o fim específico de exportação, pelo pagamento dos impostos, contribuições e respectivos acréscimos legais, devidos em decorrência da não efetivação da exportação (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 35);

V - o encomendante de produtos sujeitos ao regime de que trata a Lei nº 7.798, de 1989, com o estabelecimento industrial executor da encomenda, pelo cumprimento da obrigação principal e acréscimos legais (Lei nº 7.798, de 1989, art. 4º, § 2º, e Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 33).

§ 1º Aplica-se à operação de que trata o inciso IV o disposto no § 2º do art. 9º (Medida Provisória nº 66, de 2002, art. 29).

§ 2º O disposto no inciso V aplica-se também aos produtos destinados a uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, inclusive por meio de ship's chandler (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 35, parágrafo único).

Art. 28. São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo, no período de sua administração, gestão ou representação, os acionistas controladores, e os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários decorrentes do não recolhimento do imposto no prazo legal (Decreto-lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979, art. 8º).



Ressaltamos que em relação ao IPI tratamos apenas dos assuntos que achamos prioritários para a compreensão de você, para entender a importância de conhecer um pouco da legislação específica de cada um dos impostos aqui tratados.

Queremos também dizer-lhe que toda essa legislação brasileira muda a todo instante, deixando o profissional de contabilidade muitas vezes atarefadíssimo.

Mas, com uma boa equipe de trabalho, todos saem vitoriosos e aptos a fazer planejamento tributário para as empresas suas clientes.



RESUMO DA UNIDADE

Nesta unidade tratamos do IPI, que se mostrou um dos tributos mais importantes do sistema brasileiro por ser um instrumento extrafiscal de indução do processo econômico nacional, especialmente no âmbito industrial. É imprescindível aos contadores dispensar especial atenção a todos os elementos que dizem respeito à apuração e ao recolhimento do IPI. Os contribuintes, com uma infinidade de tributos têm dificuldades de assimilar e interpretar as normas, fazendo com que, muitas vezes, o recolhimento seja feito de forma inadequada, para mais ou para menos. Por outro lado, a Secretaria da Receita Federal e os órgãos competentes estão se aparelhando com a tecnologia da informação para combater a evasão e para melhor fiscalizar a apuração e o recolhimento, principalmente por meio do cruzamento de dados. Visualizam-se melhores alternativas, meios de tratar o imposto na sua maneira legal, pagando-se menos ou até mesmo retardando-o.

Aqui está prevista uma videoaula!





Encerramos a última unidade deste curso. Agora avalie o seu aprendizado participando da autoavaliação a seguir. Caso você perceba que ainda tem dúvidas, releia o conteúdo. Se a dúvida persistir, solicite ajuda de seu tutor.

Não siga em frente com dúvidas, pois isso pode comprometer o seu aprendizado!

ATIVIDADES DE APRENDIZAGEM – 4

- 1) A imunidade, no que concerne ao IPI e ao ICMS, aplicável na saída de produtos industrializados para o exterior, define-se como:
 - a) a dispensa legal do pagamento destes impostos;
 - b) a dispensa constitucional do recolhimento destes impostos;
 - c) uma limitação constitucional ao exercício da competência tributária da União, no que concerne ao IPI, e dos estados e do Distrito Federal, no que concerne ao ICMS;
 - d) uma limitação constitucional ao exercício da capacidade tributária da União, no que concerne ao IPI, e dos estados e do Distrito Federal, no que concerne ao ICMS;
 - e) uma limitação legal ao exercício da competência tributária da União, no que concerne ao IPI, e dos estados e do Distrito Federal, no que concerne ao ICMS.

- 2) A suspensão do IPI, que, por sua vez, se aplica numa transferência de produtos industrializados para uma filial atacadista, tem a acepção de:
 - a) deslocamento da ocorrência do fato gerador;
 - b) inoccorrência condicionada do fato gerador;
 - c) isenção subordinada a determinadas condições;
 - d) exclusão do débito tributário;
 - e) exclusão do fato gerador.

- 3) Equipara-se obrigatoriamente a industrial, para fins do IPI:
 - a) o importador de produtos industrializados;
 - b) o comerciante de produtos importados adquiridos no mercado interno;
 - c) a filial atacadista que exerce o comércio de produtos industrializados por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;
 - d) o estabelecimento comercial revendedor de matérias-primas;
 - e) o estabelecimento industrial que revender qualquer mercadoria para outro industrial.

- 4) As alíquotas do IPI:
 - a) são seletivas, em função da essencialidade dos produtos, e, por outro lado, somente poderão ser alteradas por lei editada pela União;
 - b) são seletivas, em função da procedência do produto, e, por outro lado, poderão ser alteradas pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei;
 - c) são seletivas, em função da procedência do produto, e, por outro lado, não poderão ser alteradas pelo Poder Executivo;
 - d) são seletivas, em função da essencialidade do produto, e, por outro lado, somente poderão ser criadas por lei editada pelo Poder Legislativo da União;
 - e) não são seletivas, em função da essencialidade do produto, e, por outro lado, poderão ser alteradas pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei.

- 5) Para se viabilizar a totalidade da materialidade da hipótese legal de incidência do IPI faz-se necessária:
 - a) somente a prática de um negócio jurídico, cujo objeto pode ser qualquer bem econômico;
 - b) apenas a existência de um bem econômico;
 - c) apenas a existência de um produto industrializado;
 - d) a industrialização de um produto e a prática de um negócio jurídico com esse produto, que, por sua vez, possibilite a transferência de sua posse ou propriedade;
 - e) a realização de uma venda que venha a fornecer qualquer utilidade econômica.



- 6) Consoante o princípio constitucional da seletividade:
- a) as alíquotas do IPI devem ser estabelecidas em função da operação realizada;
 - b) as alíquotas do IPI devem ser estabelecidas em função da essencialidade do produto;
 - c) as alíquotas do IPI devem ser estabelecidas em função da natureza do produto;
 - d) as bases de cálculo do IPI devem ser fixadas em função da essencialidade do produto;
 - e) as alíquotas e as bases de cálculo do IPI devem ser definidas em função da natureza do produto.
- 7) O IPI é um imposto:
- a) seletivo e não cumulativo;
 - b) seletivo e cumulativo;
 - c) não seletivo e não cumulativo;
 - d) não seletivo e cumulativo;
 - e) seletivo, em função da essencialidade do produto, e, também, cumulativo.
- 8) Em determinado período fiscal, o estabelecimento industrial x apresentou os seguintes dados para a apuração do IPI: saldo credor do período anterior: R\$ 170.000,00; IPI lançado nas notas fiscais referentes às compras de matérias-primas para emprego na industrialização do produto "A": R\$ 300.000,00; IPI lançado nas notas fiscais concernentes às compras de produtos intermediários consumidos, de forma imediata e integral, na industrialização do produto "A": R\$ 120.000,00; IPI lançado nas notas fiscais atinentes às compras de insumos consumidos, de forma imediata e integral, na industrialização do produto "A": R\$ 40.000,00; IPI lançado nas notas fiscais referentes às vendas do produto "A": R\$ 620.000,00. No que concerne à sobredita apuração do IPI, indicar, entre os seguintes resultados, aquele que está em conformidade com o princípio da não cumulatividade do IPI:

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

- a) saldo devedor de R\$ 10.000,00;
 - b) saldo credor de R\$ 10.000,00;
 - c) saldo devedor de R\$ 150.000,00;
 - d) saldo devedor de R\$ 300.000,00;
 - e) saldo devedor de R\$ 30.000,00.
- 9) Assinale a afirmativa correta:
- a) o critério material da primeira hipótese legal de incidência do IPI é a saída do produto industrializado do estabelecimento industrial;
 - b) o critério espacial da segunda hipótese legal de incidência do IPI é qualquer lugar do território nacional;
 - c) por meio do princípio da seletividade, as bases de cálculo do IPI são fixadas em consonância com a essencialidade dos produtos;
 - d) para se viabilizar a incidência do IPI faz-se necessária a existência do produto industrializado ou de uma operação;
 - e) o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto.
- 10) O IPI está sujeito aos princípios constitucionais da:
- a) não cumulatividade e da anterioridade;
 - b) seletividade das bases de cálculo e da não cumulatividade;
 - c) legalidade, anterioridade e anualidade;
 - d) seletividade de alíquotas, legalidade e anualidade;
 - e) seletividade de alíquotas e não cumulatividade.
- 11) Os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira que derem saída a esses produtos, em decorrência de vendas:
- a) não concretizam a materialidade da hipótese legal de incidência do IPI;
 - b) são legalmente equiparados a industrial, para fins do IPI;
 - c) concretizam a materialidade da hipótese legal de incidência do IPI, mas, por outro lado, não concretizam o respectivo critério temporal (fato gerador);
 - d) não se equiparam a industrial, para fins do IPI;
 - e) são facultativamente equiparados a industrial, para fins do IPI.



- 12) A legislação do IPI utiliza a expressão fato gerador para definir:
- a) a atividade econômica relevante ao imposto;
 - b) o fato econômico e jurídico que exige a tributação deste imposto;
 - c) o fato econômico que faz nascer o crédito tributário para o Fisco Federal;
 - d) o conjunto de dados que possibilita o conhecimento do instante em que se considera concretizado o ato ou negócio jurídico, que, por sua vez, faz nascer a obrigação tributária desse imposto;
 - e) o fato econômico que possibilita a constituição da obrigação tributária.
- 13) Para efeito do IPI, qualificam-se como operações de industrialização:
- a) o beneficiamento, a montagem e o acondicionamento de produtos deteriorados, que estejam incorporados ao ativo imobilizado do encomendante;
 - b) a transformação, o beneficiamento, a montagem e o acondicionamento promocional;
 - c) o beneficiamento, a transformação, a montagem industrial, o conserto de produtos usados, incorporados ao ativo imobilizado do encomendante e o acondicionamento promocional;
 - d) o acondicionamento, a transformação, o beneficiamento e a reunião de produtos que resulte na fixação de unidades industriais ao solo;
 - e) o beneficiamento, a renovação de produtos obsoletos, para posterior uso do encomendante, assim como o acondicionamento promocional.
- 14) O estabelecimento que vende, no atacado, produtos cuja industrialização haja sido realizada sob encomenda por outro estabelecimento, de terceiro, mediante a aplicação direta de matérias-primas adquiridas (pelo industrializador) no mercado nacional, assim como de produtos intermediários remetidos pelo encomendante (o referido estabelecimento vendedor):
- a) qualifica-se como equiparado a industrial, na hipótese em que o produto seja vendido para outro comerciante revendê-lo a terceiro;
 - b) não se qualifica como equiparado a industrial;
 - c) qualifica-se como estabelecimento atacadista obrigatoriamente equiparado a industrial;

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

- d) qualifica-se como estabelecimento atacadista, equiparado a industrial, por opção;
 - e) qualifica-se como estabelecimento atacadista, equiparado a industrial, na hipótese em que os produtos sejam vendidos para outro industrial.
- 15) Qualificam-se como estabelecimentos comerciais de bens de produção, obrigatoriamente equiparados a industrial, para fins do IPI:
- a) os estabelecimentos industriais que adquirem produtos intermediários, aparelhos, equipamentos e, em seguida, realizam a revenda para uso próprio dos adquirentes;
 - b) os estabelecimentos comerciais que adquirem matérias-primas e produtos intermediários e máquinas, para, em seguida, revendê-los a outros comerciantes;
 - c) os estabelecimentos industriais que adquirem máquinas, equipamentos e instrumentos, para, em seguida, revendê-los a empresas prestadoras de serviços;
 - d) os estabelecimentos comerciais que realizam a revenda de instrumentos, máquinas, aparelhos e equipamentos para outros industriais ou revendedores, para fins de uso ou negociação posterior;
 - e) os estabelecimentos industriais que adquirem matérias-primas e produtos intermediários, e, em seguida, realiza uma revenda desses produtos para outros estabelecimentos industriais.
- 16) Indique, a seguir, qual a alternativa que contém apenas uma operação de industrialização, para fins do IPI:
- a) beneficiamento de máquinas para venda; reparo de produtos usados, pertencentes ao encomendante; reacondicionamento de chocolate granulado em saquinhos plásticos, com nome e endereço do reacondicionador; reunião de partes e peças que resulta num produto novo para posterior comercialização;
 - b) reunião de partes, peças e componentes, para obtenção de um produto novo, com vista em sua comercialização; conserto de produtos usados pertencentes ao ativo imobilizado do encomendante, pintura de porcelanas; troca de partes essenciais de produtos para sua subsequente locação mercantil;



- c) conserto de produto destinado a uso do encomendante, recondicionamento de motores obsoletos para posterior venda; restauração de equipamentos para uso do encomendante;
 - d) chapas cortadas em forma diferente da retangular, perfuradas ou estriadas para posterior venda; aposição de carroçarias sobre chassis, para formar um veículo completo, com vista em sua comercialização subsequente; pinturas de porcelanas;
 - e) reunião de partes e componentes, de fabricação própria, que resultará numa unidade autônoma destinada a venda; confecção de flores artificiais para venda posterior; reunião de partes e peças para obter um produto novo, objeto de comercialização.
- 17) I — A atividade de aposição de carroçarias sobre chassis, para formar um veículo completo, define-se, para fins do IPI, como beneficiamento.
- II — Engarrafamento de vinho de uvas, adquirido dos fabricantes em tanques ou tonéis, define-se, para fins do IPI, como embalagem técnica.
- III — Reacondicionamento de chocolate granulado em saquinhos plásticos, contendo nome e endereço do reacondicionador, define-se, para fins do IPI, como uma operação industrial.
- No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:
- a) I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
 - b) III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
 - c) I, II e III são proposições corretas;
 - d) I é proposição correta e II e III são proposições errôneas;
 - e) I e II são proposições corretas e III é proposição errônea.
- 18) I — O importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, é obrigado ao pagamento do imposto como um estabelecimento equiparado a industrial.
- II — É relevante, para neutralizar a responsabilidade do adimplemento da obrigação tributária do IPI ou a oriunda de sua inobservância, a inexistência de estabelecimento fixo.
- III — Contribuinte do IPI poderá ser também a pessoa que tenha relação pessoal indireta, com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

Unidade 4 - Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a) III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- b) II é proposição correta e I e III são proposições errôneas;
- c) I, II e III são proposições errôneas;
- d) I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- e) I e III são proposições corretas e II é proposição errônea.

19) I — Qualquer estabelecimento que efetuar vendas de produtos industrializados para revendedores qualifica-se, para fins do IPI, como um estabelecimento comercial atacadista obrigatoriamente equiparado a industrial.

II — O estabelecimento comercial que revender matérias-primas e produtos intermediários para revendedores deve, para fins do IPI, equiparar-se a industrial.

III — O industrial que revender produtos intermediários e materiais de embalagem para outro industrial não concretiza o primeiro ângulo do critério material da hipótese legal de incidência do IPI, e, por conseguinte, não é contribuinte deste imposto (IPI) nesta operação.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a) I é proposição correta e II e III são proposições errôneas;
- b) II é proposição correta e I e III são proposições errôneas;
- c) I, II e III são proposições errôneas;
- d) I e III são proposições corretas e II é proposição errônea;
- e) II e III são proposições corretas e I é proposição errônea.

20) I - Numa venda de produto industrializado efetuada para firma fiscalmente interdependente, o IPI deve ser quantificado mediante a adoção de uma base de cálculo que corresponda à média ponderada das vendas do referido produto, para interdependentes e não interdependentes, no mês imediatamente anterior àquele no qual se realiza a sobredita venda, independentemente do preço do produto na sobredita venda.

II – A legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados autoriza o aproveitamento do crédito desse imposto que, por sua vez, esteja lança-



do nas Notas Fiscais de compras de insumos destinados a um consumo imediato e integral no processo de industrialização de produtos sujeitos à alíquota zero do IPI.

III – Numa devolução de produtos industrializados, concretiza-se o critério material da hipótese legal de incidência do IPI. Assim, o IPI deve ser lançado na respectiva Nota Fiscal de devolução.

No que concerne à correção das mencionadas proposições, podemos afirmar que:

- a) I e II são proposições corretas e III é proposição errônea;
- b) I, II e III são proposições corretas;
- c) II é proposição correta e I e III são proposições errôneas;
- d) III é proposição correta e I e II são proposições errôneas;
- e) I, II e III são proposições errôneas.



REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 5 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

BRASIL, **Constituição (1946)**, de 18/09/1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constitui%C3%A7ao46.htm. Acesso em: 19 de abr. 2008.

BRASIL. **Código tributário nacional**. (Lei nº. 5.172 - 25.10.66). Org. por Juarez de Oliveira. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 1993.

BRASIL, **Emenda Constitucional 18/1965**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/PrepararImpressao/printNS.asp?Endereco=/Historico/80AnosIR/Livro/10.asp&TextConcat=Yes>. Acesso em: 19 abr. 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.**

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em: 24 maio de 2008.

BRASIL. **Decreto nº 4.544, de 26 de dezembro de 2002.** Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre produtos industrializados – IPI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4544.htm. Acesso em 2 ago. 2009.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Emendas/Emc/emc42.htm. Acesso em: 4 ago. 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº. 116/2003, de 31/07/2003.** Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: www.portaltributario.com.br/legislacao/lc116.htm. Acesso em: 19 abr. 2008.

BRASIL. **Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004.** Dispõe sobre o desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL e da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins não cumulativas e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil/_Ato2004-2006/2004/Lei/L11051.htm. Acesso em: 4 ago. 2009.

BRASIL. TIPI **Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006.** Aprova a tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados - TIPI, atualizada pelo Decreto no. 6.707 de 23 de dezembro de 2008. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/_Ato2004-2006/2006/Decreto/D6006.htm. Acesso em: 2 ago. 2009.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 374 p.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário:** fundamentos constitucionais da tributação, classificação dos tributos, interpretação da legislação tributária, doutrina, prática e jurisprudência. 16 ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário:** fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CASSONE, Vittorio. **Direito tributário.** 20. ed. São Paulo: Atlas, 2009.



DOU. **Instrução Normativa SRF nº 33, de 1999**. Disponível em: <http://www.utilitas.com.br/IPIINsrf0033d99.html>. Acesso em: 4 ago. 2009.

DOU. **Lei 9.779, de 20 de janeiro de 1999**. Disponível em: <http://www.normaslegais.com.br/legislacao/tributario/lei9779.htm>. Acesso em: 4 ago. 2009.

DOU. **Medida Provisória nº 340, de 29 de dezembro 2006**. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/mp340_2006.htm. Acesso em: 4 ago. 2009.

DOU. **Lei 11.482/2007**. Disponível em: http://www.normaslegais.com.br/legislacao/lei11482_2007.htm. Acesso em: 4 ago. 2009.

ELALI, André de Souza Dantas. **IPI: aspectos práticos e teóricos**. Curitiba: Juruá, 2006.

IBGE. **IBGE divulga as estimativas populacionais dos municípios em 2007**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=675&id_pagina=1. Acesso em: 28 maio 2009.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Imposto sobre serviços - ISS: Normas da Constituição de 1988: competência tributária para a legislação municipal; serviços alcançados pelo imposto sobre serviços**. São Paulo: Atlas, 1992.

MELO, José Eduardo Soares de. **O imposto sobre produtos industrializados na Constituição de 1988**. Coleção textos de direito tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 1968.

Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados – RIPI atualizado e anotado. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br>. Acesso em: 11 jul. 2009.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo Resenha Tributária, 1975.

TILBERY, Henry. **Direito tributário atual**. São Paulo: Ed. IBDT e Ed. Resenha Tributária, 1990. p. 2969/3031. v. 10.

VALLE, Raymundo Clovis; MASCARENHAS, Cabral. **Tudo sobre IPI: imposto sobre produtos industrializados**. 5 ed. São Paulo: Aduaneiras, 2003.