



CENTRO DE ENSINO SUPERIOR LTDA

CESREI FACULDADE

CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO

GUILHERME FERNANDES APOLINÁRIO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO VANTAGEM
COMPETITIVA DE MERCADO**

Campina Grande – PB

2022

GUILHERME FERNANDES APOLINÁRIO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO VANTAGEM
COMPETITIVA DE MERCADO**

Trabalho monográfico apresentado à
Coordenação do Curso de Direito do
Centro de Ensino Superior LTDA-
Faculdade CESREI, como requisito
parcial para a obtenção do grau de
Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Jubevan Caldas de
Sousa.

Campina Grande – PB

2022

A644p Apolinário, Guilherme Fernandes.
Planejamento tributário como vantagem competitiva de mercado /
Guilherme Fernandes Apolinário. – Campina Grande, 2022.
63 f.

Monografia (Bacharelado em Direito) – Centro de Educação Superior
Cesrei Ltda., Cesrei Faculdade, 2022.
"Orientação: Prof. Me. Jubevan Caldas de Sousa".

1. Direito Tributário. 2. Planejamento Tributário. 3. Elisão Fiscal.
4. Regimes Tributários. I. Sousa, Jubevan Caldas de. II. Título.

CDU 347.73(043)

GUILHERME FERNANDES APOLINÁRIO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO COMO VANTAGEM
COMPETITIVA DE MERCADO**

Aprovado em: _____ dezembro de 2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Me. Jubevan Caldas de Sousa
Faculdade CESREI (Orientador)

Profª. Me. Amanda Maria de Jesus
Faculdade CESREI (1º examinador)

Prof. Me. Alexandre Cordeiro Soares
Faculdade Cesrei (2º examinador)

Para

Nozaniana Barbosa (mãe)

José Robicelio (Pai)

Isabelle Nogueira (esposa)

Juliana Nogueira (filha)

Bernardo Nogueira (filho)

Geni Nogueira (Sogra)

AGRADECIMENTOS

Inicialmente, agradeço a Deus pela oportunidade de desenvolver o conhecimento através de Professores exemplares, pela vida, saúde, e esperança de dias melhores sempre.

Aos amigos e colegas que fizeram deste longo e árduo trajeto ficar mais leve, sereno e tranquilo de traçar.

Agradeço imensamente a minha esposa Isabelle, minha filha Juliana, meu filho Bernardo, meu pai Robicelio, minha mãe Nozaniana, minha sogra Geni, por todo apoio, incentivo, carinho, amor, e acima de tudo, abdicando dos seus sonhos, para ver realizado o meu.

Agradeço ao meu orientador Jubevan Caldas, por todo o conhecimento transmitido, sua calma, parceria e compreensão, que agradeço de coração.

Toda honra e toda glória seja dada a Ele, obrigado Deus por mais esta vitória, que transformou e transforma a minha vida.

RESUMO

A discussão sobre o planejamento tributário além de complexo demanda um notório saber jurídico das normas e legislações tributárias. Sabe-se que o Estado para a manutenção de seus serviços e próprio sustento necessita de verbas, estas verbas são advindas de receitas originárias e derivadas. Nas receitas derivadas encontram-se a arrecadação através da exação tributária, dividindo-se em impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuição social e empréstimo compulsório, do particular ou de pessoa jurídica que por diversas vezes inconscientes da maneira correta de agir, ou até mesmo planejar a melhor forma da prática de tais atos e acabam sendo cobrados de forma incorreta. Desse modo o tributo possui uma notória importância para a sociedade, entretanto, o Estado também não enriquecer de forma ilícita, devendo haver o cumprimento das normas legais e exação correta. Quanto às pessoas jurídicas, aborda as quatro principais modalidades de apuração de tributos utilizadas no ordenamento jurídico brasileiro, Simples Nacional, Microempreendedor individual, lucro presumido e lucro real, e as suas nuances. Desse modo denota-se que o planejador tributário deve estar presente, possuindo conhecimento técnico e profundo da lei e da legislação tributária, com o intuito de evitar a elisão e a evasão fiscal e a prática efetiva do planejamento tributário com o melhor planejamento da tributação da empresa, de modo a reduzir a carga tributária suportada por esta.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Elisão Fiscal. Regimes Tributários.

ABSTRACT

The discussion on tax planning, in addition to being complex, demands a notorious legal knowledge of tax rules and legislation. It is known that the State for the maintenance of its services and its own livelihood needs funds, these funds come from original and derived revenues. Derived revenues include collection through tax collection, divided into taxes, fees, improvement contribution, social contribution and compulsory loan, from individuals or legal entities who, on several occasions, are unaware of the correct way to act, or even even planning the best way to practice such acts and end up being charged incorrectly. In this way, the tribute has a notorious importance for society, however, the State also does not enrich illicitly, there must be compliance with legal norms and correct collection. As for legal entities, it addresses the four main methods of calculating taxes used in the Brazilian legal system, Simples Nacional, Individual Microentrepreneur, presumed profit and real profit, and their nuances. In this way, it is denoted that the tax planner must be present, having technical and deep knowledge of the law and tax legislation, in order to avoid tax avoidance and evasion and the effective practice of tax planning with the best tax planning of the company, in order to reduce the tax burden borne by this.

Keywords: Tax planning. Tax avoidance. Tax regimes.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO	15
1.1 CONTEXTO HISTÓRICO	15
1.2 CONCEITO DE TRIBUTO	18
2.1 COMPETÊNCIA X CAPACIDADE	22
2.2 TAXAS	24
2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	26
2.4 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO	27
2.7 IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA DO ESTADO	39
3 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO	45
3.1 SIMPLES NACIONAL E MEI (MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL)	45
3.3 LUCRO REAL	51
4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO	53
4.1 ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL	53
4.2 PLANEJAMENTO E LIBERDADE	55
5 VANTAGENS COMPETITIVAS OBTIDAS A PARTIR DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.	58
6 CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
REFERÊNCIAS	61

INTRODUÇÃO

A carga tributária no Brasil é um dos fatores que mais preocupa o mercado empreendedor, responsável por grande parte da manutenção do Estado através do recolhimento de tributos.

Esta carga tem influência direta com a arrecadação, no ano de 2021, correspondeu a 33,90%, (trinta e três vírgula noventa por cento)¹, da riqueza gerada do PIB, (produto interno bruto), segundo o tesouro nacional, em matéria publicada no dia 04 de abril de 2022.

Merece destaque o perfil do empreendedor brasileiro, que é criativo, resiliente e disposto a correr riscos, em sua grande parte não possuem conhecimentos fiscais ou tributários, que trazem grandes riscos.

Diante deste cenário, os empreendedores quase sempre em sua grande maioria possuem pouca instrução fiscal, econômica e de análise mercadológica, buscando uma melhor qualidade de vida e de sustento familiar, temendo ficar refém do sistema de trabalho convencional, (patrão – empregado), expõe-se na qualidade de patrão, e ao conseguir formalizar a sua empresa, depara-se logo com um quesito que será de suma importância para o desenvolvimento empresarial, qual o regime tributário escolher.

No ordenamento jurídico, atualmente dispõe de várias modalidades de regime de tributação, entretanto, terá enfoque às quatro modalidades mais comuns, quais sejam, o MEI, (Microempreendedor individual), Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

Cada regime tributário terá a sua característica, que será analisada em tópico próprio, mas, o planejamento tributário deve estar presente em cada um destes.

Deve-se então fazer os seguintes questionamentos: Qual o melhor regime tributário a ser adotado? A escolha do regime afetará diretamente o posicionamento diante da concorrência?

¹ BRASIL, Governo Federal, disponível em: [Carga tributária bruta do Governo Geral chega a 33,90% do PIB em 2021 — Português \(Brasil\) \(www.gov.br\)](https://www.gov.br/pt-br/assuntos/tributacao/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral), acesso: 11 Setembro de 2022.

Passa-se a verificar com objetivo geral a necessidade do planejamento tributário como vantagem competitiva frente aos concorrentes diante dos regimes tributários mais comuns, (MEI, Simples Nacional, Lucro Real e Lucro Presumido). Analisando a partir destes com objetivo específico, a diferença entre cada um dos regimes e suas formas de apuração de tributos, bem como, a importância da figura do planejador tributário evitando a elusão e evasão fiscal.

O presente estudo visa demonstrar a importante relevância do implemento do planejamento tributário pode ser um meio de vantagem mais competitiva frente à concorrência do mercado econômico.

O empreendedorismo é algo almejado por trazer liberdade de decisões e vantagem de ter o seu próprio negócio, ser o seu próprio chefe, entretanto, assim como o seu bônus vem consigo, também o seu ônus, a responsabilidade pelo negócio.

A gestão de um empreendimento, principalmente o financeiro, é um ponto de suma importância, sobre o qual deveríamos ter noções básicas desde o início de nossos estudos, mas, grande parte dos brasileiros aprende apenas na prática.

Com isto, vem o planejamento do negócio, que por muitas vezes é deixado em segundo plano, ou é estruturado apenas quando já está em pleno funcionamento. No primeiro caso, de acordo com Flávia Viana (2022), em artigo veiculado pelo SEBRAE no dia 23 de Março de 2022, 60% (sessenta por cento) das empresas vão à falência até o seu quinto ano de existência.

A falência é decorrente da falta de planejamento, não apenas o tributário, mas estratégico, como informa Greco (2019) este meio contínuo possui três grandes vertentes cruciais e contínuas, tendo como maior relevância a importância econômica, jurídica e política.

Neste sentido, consegue identificar que o planejamento deve ser uma atividade prática no dia a dia das empresas, gerando maior competitividade e arrecadando de forma correta cada tributo a quem o deva.

Por muitas vezes o empreendedor procurando esquivar-se, realiza a prática de negócios jurídicos simulado, visando a redução da carga tributária, como é o caso, por exemplo, do corretor e o comprador de um imóvel que constituem uma empresa, e integralizam o seu capital a partir daquele imóvel,

advindo do corretor, e o valor financeiro, advindo do comprador, e após pouco tempo extingue a empresa cada um ficando com os bens opostos aos quais inicialmente formaram a empresa, buscando esquivar-se do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), outro ponto comum é o recebimento de serviços ou vendas apenas em espécie, sem a devida emissão da nota fiscal, caracterizando a evasão fiscal, praticando uma conduta que consiste em fraude à lei, caracterizando-se como crime.

Por outro ponto, a elisão fiscal busca através de meios lícitos, pela própria legislação e pela lei, instruções normativas, dentre outros, buscando a diminuição da carga tributária, bem como incidência apenas dos tributos devidos de acordo com cada fato gerador praticado.

Este planejamento possui uma afetação, de acordo com Marco Aurélio Greco, sendo econômica, jurídica e política;

Pode versar inicialmente a econômica com uma direta ligação com a arrecadação dos tributos, já que, conseqüentemente a visão do planejamento tributário é que seja realizada a diminuição da incidência de fatos geradores, ainda que o fisco busque meios de realizar o controle deste planejamento.

Para (Greco. 2019. P. 29). “o tema do planejamento tributário é economicamente muito relevante, no sentido de seu significado em relação à arrecadação tributário e ao perfil do impacto da tributação junto aos contribuintes apontar para realidades marcantes.”

Juridicamente importante, pois toca em dois fatores de extrema importância para o ordenamento jurídico, a isonomia e a liberdade de competição. No que tange a isonomia é de suma relevância quando há à sua violação, atendendo a capacidade contributiva de cada contribuinte, bem como, cobrando tributos indevidos de pessoas. Já quando se fala na liberdade de competição, o correto é que não haja diferença na cobrança de tributos em empresas do mesmo ramo, com segmento de atuação semelhante ou idêntica a variável tributo, ocorrendo esta, teríamos uma interferência no *market share* e não diferenciando os produto ou serviço de acordo com a sua qualidade, aptidão ou qualidade.

Politicamente importante, pois como verificado ao longo deste estudo, a arrecadação tributária possui ligação com a geração da riqueza do Produto

Interno Bruto do Brasil é decorrente da arrecadação de tributos, sendo um dos responsáveis como sendo um dos meios de custeio da Atividade Estatal.

Neste sentido a pesquisa em face trata-se de uma pesquisa bibliográfica, de caráter descritivo, que será desenvolvida através de um enfoque qualitativo.

Segundo (Lucena, 2011), o método de pesquisa, descritivo e bibliográfico é o desencadeamento lógico que permite o raciocínio científico e é a maneira como se dá a compreensão do objeto de estudo em confronto com os dados da pesquisa.

A presente pesquisa será norteada pelas classificações de Vergara (2007) que a divide quanto aos fins como sendo descritiva, pois apresenta características de um determinado fenômeno ou determinada população, e também explicativa por esclarecer quais fatores que contribuem ou determinam, de alguma forma, a ocorrência de determinado fenômeno.

De acordo com Gil (2011) a pesquisa descritiva tem como objetivo descrever as características de determinada população/fenômeno ou ainda desenvolver relações entre determinadas variáveis.

Ainda de acordo com Vergara (2007), quanto aos meios, define-se como bibliográfica, por se tratar de um estudo desenvolvido com base em livros, revistas e redes eletrônicas, tudo atingível ao público em geral.

Já para Gil (2009) a pesquisa bibliográfica é produzida com base em material já elaborado, composto principalmente de livros e artigos científicos. Para a coleta do material da referida pesquisa, buscou-se literatura a respeito do tema, em livros, revistas, artigos publicados, documentos eletrônicos, e outras fontes bibliográficas disponíveis. Dessa forma os dados são classificados como secundários e alguns deles inclusive já sofreram tratamentos ditos acadêmicos.

Salienta-se que todo o material levantado durante a pesquisa teve tratamento qualitativo, e o mesmo influenciou tanto na construção da fundamentação teórica quanto no pensamento e na discussão dos autores estudados.

Na discussão e análise, inclusive, busca-se justamente de forma clara realizar o estudo da importância do Planejamento Tributário como um meio competitivo de mercado.

Portanto, o trabalho está dividido em seis capítulos. São eles: Capítulo I, o poder de tributar do Estado; Capítulo II, Competência e Capacidade de cada Estado membro e suas responsabilidades; Capítulo III, regimes de tributação brasileiro; Capítulo IV, planejamento tributário, Capítulo V, Vantagens competitivas obtidas a partir do planejamento tributário, capítulo VI, considerações finais,

No Capítulo I será abordado sobre a necessidade de tributação do Estado, desde a sua origem até os dias atuais, bem como o conceito de tributo.

Já no Capítulo II trará a competência e a capacidade de criação e cobrança dos tributos realizada pelo Estado para suprir as suas necessidades e desenvolvimento.

No Capítulo III, o tema dos regimes tributários previstos no ordenamento jurídico brasileiro e as suas características de cada um destes.

No Capítulo IV, o tema do planejamento tributário, também conhecido como elisão, elencando ainda, a elusão e evasão fiscal.

No Capítulo V, as vantagens competitivas a partir do planejamento tributário.

E por fim, no Capítulo VI, realiza-se a abordagem das considerações finais quanto ao apurado durante todo o processo.

1 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

Assim como as outras áreas do direito, o direito tributário tem sido cada vez mais presente e essencial para a convivência harmônica entre os entes federados (União, Estados, Municípios e a sociedade).

Através da arrecadação realizada pelo Estado vêm através de receitas originárias, aquelas provenientes da própria atividade estatal e derivadas onde o Estado com o seu poder de império poderá interferir no patrimônio privado recolhendo com uma parte para si.

Assim sendo, é necessário saber e entender melhor a sistematização dos tributos, para não haver uma exação maior que aquela devida ou até mesmo planejar-se o orçamento familiar e empresarial.

1.1 CONTEXTO HISTÓRICO

O direito tributário é o ramo do direito que apresenta uma referência histórica que nos permite ter uma noção do seu tempo de nascimento relativamente novo comparado às demais áreas do direito.

Para Quintanilha (2022), *apud* Greco, é importante trazer à memória que o Direito tributário é um dos raros ramos do direito, que possui uma data de nascimento. Vários dos outros ramos decorrem de costumes resultando em uma constante estruturação de vários outros ramos.

O direito tributário pode vangloriar-se com uma data específica, sendo esta datada com o nascimento do Código Alemão de 1919, nesta que foi possível a estruturação como um conjunto orgânico de regras sobre a tributação.

Prontamente, pode ver que, por muito tempo, o ramo do Direito Tributário era visto como um ramo unido ao ramo do Direito Administrativo, entretanto, é importante frisar que esse foi reconhecido como um ramo autônomo.

No Brasil, a sua autonomia foi reforçada através da emenda constitucional 18 de 1965, e, após isto, com a edição da Lei 5.172/1966, inicialmente tratada como lei ordinária, entretanto, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, como sendo uma lei complementar.

Quintanilha (2022) aborda sobre a segregação do direito tributário em face ao direito financeiro:

O direito financeiro, como sistema normatizador de toda a atividade financeira do Estado, abarca, por compreensão, as prestações pecuniárias exigidas pelo Estado, abrangidas no conceito de tributo. Com efeito, o direito financeiro tem por objeto a disciplina do orçamento público, das receitas públicas (entre as quais se incluem as receitas tributárias), da despesa e da dívida pública. Dado o extraordinário desenvolvimento do direito atinente aos tributos, ganhou foros de autonomia o conjunto de princípios e regras que disciplinam essa parcela da atividade financeira do Estado, de modo que é possível falar no direito tributário, como ramo autônomo da ciência jurídica, segregado do direito financeiro (QUINTANILHA, 2022, p. 1).

Ainda sobre a segregação do direito tributário face ao direito administrativo, preleciona (Amaro 2021):

Portanto, se se quiser dizer que o direito tributário goza de *autonomia legislativa* (por ser objeto de conjuntos de normas dirigidas especificamente à disciplina dos tributos), ou que possui *autonomia científica* (por abrigar princípios e institutos não comuns a outros ramos do direito) e que desfruta, ademais, de *autonomia didática* (por ser ensinado em cadeiras autônomas nos cursos jurídicos)[...] (AMARO, 2022, p. 48).

Dito isto, deve-se iniciar a abordagem sobre a necessidade e o dever do pagamento dos impostos, que para o alcance do bem comum, o Estado demanda de receitas, e por sua vez, divididas em originária e derivada.

As receitas originárias são aquelas que o Estado consegue arrecadar através dos esforços de suas atividades, dos bens próprios, como a exploração de seus próprios bens, aluguéis, ações, vendas, serviços, dentre outros.

Já as receitas derivadas são aquelas que advêm da capacidade que o poder estatal possui de afastar do contribuinte uma parte de seu patrimônio com a finalidade de alcançar o bem comum social.

Dentre as receitas derivadas, destaca-se como uma de suas principais fontes de arrecadação pecuniária, os tributos, mas não constitui como única fonte de receita, uma vez que nestas receitas também estão englobados as multas e penalidades.

Sabemos que lidar com o bolso, uma das partes mais sensíveis ao ser humano, não é tão fácil assim, a partir do momento em que o financeiro de cada contribuinte é mexido, só em pensar na possibilidade de haver uma redução, irá ponderar por uma melhor decisão.

Tratando-se de obrigações, estas possuem uma previsão legal, expressa no Art. 113 da Lei 5.172/1966, - Código Tributário Nacional (CTN) trazendo a seguinte redação:

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 decorre 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.

O surgimento da obrigação tributária independe da vontade das partes, uma vez praticado o ato, caracterizado em lei o fato gerador do tributo, este é devido.

Assim sendo, o Estado possui um grande dever de proporcionar a todos os cidadãos que convivem em sociedade o mínimo existencial, assegurado pela Constituição Federal.

O poder de tributar do Estado aponta a soberania deste, apresentando a capacidade de exigir de forma obrigatória do indivíduo a prestação de recursos pecuniários para a subsistência das atividades estatais.

Ocorre que, voltado ao direito tributário, este poder do Estado encontra-se limitado por princípios constitucionais, sendo alguns destes, o princípio da legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, dentre outros, todos previstos na Constituição Federal.

1.2 CONCEITO DE TRIBUTO

Como vimos anteriormente, o tributo é uma receita derivada do Estado com o seu conceito previsto no Art. 3º do CTN:

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

Com isso, deve dividir o conceito de tributo para melhor compreendê-lo.

Ao momento em que o legislador cita: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória”, ele quis dizer que, o tributo comumente chamado de imposto, é uma obrigação que por força de lei deverá ser pago, independentemente vontade própria, sob pena de implicações de multa e juros, passíveis de execução fiscal, bem como penhora de bens e/ou dinheiro.

“Em moeda ou cujo valor nela possa exprimir”, informa que o tributo será pago em dinheiro, moeda corrente, ou de alguma outra forma que possa ser expresso o dinheiro, ou com a dação em pagamento através de bens imóveis, e ainda o pagamento através de cheque, todos estes últimos, possuindo previsão legal pelo CTN.

“Que não constitua sanção de ato ilícito”, apesar de no tributo haver a penalidade de multa e juros, o tributo não pode ser confundido como sendo um meio de penalizar alguém, por exemplo, multas que não sejam razoáveis, caracterizando-se como meio de confisco.

“Instituída em lei”, todo tributo deve possuir uma lei que autoriza a sua criação, ou como exceção, poderá ser aceito através de medida provisória, quando possuir relevância e urgência para a instituição de tal imposto,

conforme encontra-se disposto no Art. 62, §2, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

“Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, com isso, o legislador informou que, para que o tributo surta efeito, é necessário que o fiscal/auditor, verifique a veracidade do ato praticado, bem como seja realizado o lançamento tributário, não permitindo a autoridade admissão de juízo pessoal, ou ainda, entendermos que o Estado possui o poder-dever de cobrar o tributo, não sendo uma faculdade.

Ou seja, reitera-se aqui, o próprio conceito de tributo trazido pelo legislador previsto no Código Tributário Nacional que, Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei, e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Com o surgimento de uma obrigação de pagamento – obrigação esta por ter praticado determinados atos – deve-se também existir as formas de extinção as quais são aceitas além do pagamento em pecúnia, para o fisco, são aceitas outras modalidades de extinção diversas desta, quais sejam:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Para a hipótese prevista no inciso I, acima mencionado, o pagamento ficou expresso pelo legislador:

Art. 162. O pagamento é efetuado:

I - em moeda corrente, cheque ou vale postal;

II - nos casos previstos em lei, em estampilha, em papel selado, ou por processo mecânico.

§ 1º A legislação tributária pode determinar as garantias exigidas para o pagamento por cheque ou vale postal, desde que não o torne impossível ou mais oneroso que o pagamento em moeda corrente.

§ 2º O crédito pago por cheque somente se considera extinto com o resgate deste pelo sacado.

§ 3º O crédito pagável em estampilha considera-se extinto com a inutilização regular daquela, ressalvado o disposto no artigo 150.

§ 4º A perda ou destruição da estampilha, ou o erro no pagamento por esta modalidade, não dão direito a restituição, salvo nos casos expressamente previstos na legislação tributária, ou naquelas em que o erro seja imputável à autoridade administrativa.

§ 5º O pagamento em papel selado ou por processo mecânico equipara-se ao pagamento em estampilha.

Uma vez analisado o conceito de tributo e as suas formas de extinção, passa agora, a analisar a natureza jurídica do tributo. O CTN em seu Art. 4º é determinado de acordo com a prática do seu fato gerador, distinguindo-se então as espécies do tributo.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Como de forma expressa o legislador narrou que a natureza jurídica dos tributos decorreram dos fatos geradores a estes inerentes, com isto, veio o surgimento do conceito de vinculação no direito tributário.

Desse modo, tal vinculação deu-se como forma a distinguir os tributos, sendo os vinculados que possuem uma atividade exercida pela atividade

estatal voltado ao contribuinte. Quanto os não vinculados, são aqueles que não estão ligados diretamente a uma atividade exercida pelo Estado.

Entretanto, apenas a vinculação não é suficiente para determinar a natureza jurídica do tributo, sendo ainda necessário a observação da base de cálculo e a finalidade do tributo.

Apesar de no Inciso II, o legislador informar que não deve ser observada a destinação do tributo, segundo Quintanilha (apud Luís Eduardo Schoueri).

Aquele conceito, que existe em matéria tributária, de que é irrelevante a destinação (art. 4º, II, do Código Tributário Nacional) agora é negado. Negamos tal conceito ao dizer que o destino é extremamente relevante: a destinação dos recursos é fundamental para saber-se o que é serviço técnico, até onde vai a referibilidade. Mas não a destinação fática, e sim a destinação legal, o que é muito importante. Há quem negue a possibilidade de cobrar a CIDE, considerando que os recursos não têm a destinação que deveriam ter. O fato de os recursos não possuírem a destinação determinada pode implicar uma responsabilização do administrador. Se for criada uma CIDE voltada a uma determinada atuação, se os recursos são desviados, não significa que a CIDE tornou-se inconstitucional. O desvio é que gerará a responsabilidade daquele que o provocou. Então, não estamos aqui pregando que se deve examinar para onde foi o recurso. Não é examinar o produto da arrecadação nesse sentido, e, sim, a destinação legal, para a qual foi criada a CIDE; a fundamentação desta contribuição é que se torna relevante.

Com isso posto, é inegável que os tributos são divididos em espécies, sendo trazida pelo Código Tributário Nacional a doutrinação tripartite, que são Impostos, Taxas e Contribuições de melhoria, mas, resta superado e utilizado atualmente a ideia adotada pela Constituição Federal de 1988, que em seu Art. 145 e de acordo com o RE 138284/CE, julgado pelo Supremo Tribunal Federal (STF), deverão ser reconhecidos como espécie tributária os empréstimos compulsórios, previsto no Art. 148 da Constituição Federal e também as contribuições sociais no Art. 149.

Deste modo, o ordenamento jurídico brasileiro, atualmente reconhece a teoria pentapartite dos tributos sendo: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, estudadas de forma melhor no próximo capítulo.

2 COMPETÊNCIA E CAPACIDADE DE CADA ESTADO MEMBRO E SUAS RESPONSABILIDADES

Entendido que o tributo é dividido em cinco espécies pelo sistema adotado no ordenamento brasileiro e a organização político-administrativa do Brasil prevista no Art. 18 da Constituição Federal, a sua organização está dividida em União, Estados, Distrito Federal e Municípios, possuindo cada um destes a competência e capacidade de instituição e cobrança dos tributos, que não sendo realizados poderá o gestor responder por improbidade administrativa.

Para entender a responsabilidade destes, é primordial conhecer de que trata a competência e a capacidade exercida por cada um.

2.1 COMPETÊNCIA X CAPACIDADE

A competência possui um forte liame jurídico com o poder legislativo, que possuem o poder de criar os tributos, sendo de titularidade do poder de pessoas jurídicas integrantes da administração pública direta (união, estados, distrito federal e municípios).

O legislador diante da Constituição Federal de 1988 trouxe, em seu Art. 150, I, a seguinte redação:

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Ou seja, para a instituição de qualquer tributo, os entes federados só podem fazê-lo através de lei ou mesmo aumentá-los, excetuando-se a situação prevista no artigo 62 da Constituição Federal, que diz:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

[...]

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II,

só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

A principal característica da competência é a sua intransmissibilidade, não podendo qualquer outro assim o realizar.

Quanto à capacidade, está ligada ao poder executivo, responsável pelas cobranças desses valores que devem ser arrecadados do contribuinte. Entendido a diferença entre competência e capacidade tributária, vejamos cada uma das espécies tributárias.

2.2 IMPOSTOS

O imposto é uma das espécies de tributo mais conhecidas, por vezes, até confundido por não conhecedores do conceito, com o tributo em si.

O imposto, como o próprio nome prediz trata-se de uma imposição estatal que, independentemente de qualquer contraprestação, tem como sua principal finalidade a manutenção do estado e de seus serviços genéricos.

Em resumo, o imposto independe de qualquer atividade estatal, tendo como à sua prática do fato gerador o ato determinado em lei, este é um dos principais meios de arrecadação tributária do país. A sua previsão legal está no Art. 145, I, da Constituição Federal de 1988.

Ou seja, é através da arrecadação dos impostos que o Estado poderá realizar a contraprestação, mas, sem qualquer vinculação com o fato gerador do imposto, pondo a disposição serviços essenciais, afirma Amaro (2021):

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o *contribuinte* se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado. (AMARO, 2021, p. 92).

A relação existente aqui de fato é uma relação de império, onde o Estado ao modo que deve dispor de tais serviços, e não tendo fonte originária

de receita como sendo suficiente para a sua atuação, realizado o lançamento de diversas outras modalidades de impostos para o sustento de suas atividades.

Além do mais, deve ressaltar que o legislador ao adotar o sistema tributário, trazendo com que a espécie do tributo, imposto, não obtivesse a sua vinculação com qualquer de suas atividades, ainda deixou claro e explícito no Art. 167 da Constituição Federal, trazendo a seguinte redação:

Art. 167. São vedados:

[...]

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação 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 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 como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Assim, se pode ver que o próprio texto constitucional trás consigo o impedimento da vinculação da receita dos impostos com a contraprestação estatal de realização e determinado serviço, atendimento ou outra necessidade, com entendimento endossado pelo STF na Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.529, excetuando aquelas vinculações determinadas na própria Constituição Federal.

Ademais cabe ressaltar que existem modalidades de impostos, fatos geradores, base de cálculo e hipótese de incidências diversas que estudaremos em tópico próprio.

2.2 TAXAS

As taxas, diferente dos impostos necessitam de uma atividade específica e divisível prestada ou disponibilizada pelo Estado ao particular, ou ainda, o poder de polícia exercido pelo Estado que visa a fiscalização para a prática

regular de atividade econômica, ou seja, o fato gerador da taxa é um serviço que o Estado põe à disposição da população, sendo diretamente prestado ou havendo a possibilidade de fruição, possuindo previsão legal no Art. 145, II da Constituição Federal.

As taxas possuem um caráter de remuneração pelo serviço prestado, diferente do imposto que visa à manutenção da máquina estatal. As taxas visam a manutenção do serviço prestado que não pode ser confundido com o preço público ou tarifa, onde, é estabelecido uma relação contratual para o seu funcionamento, e quase sempre colocado à disposição da população através de concessão, fornecido por um particular.

É o que ocorre com a prestação do serviço de transporte público, serviço público prestado por um particular mediante concessão do Estado, sendo este remunerado por uma tarifa. Quanto à coleta de lixo, também é um serviço público remunerado por taxa.

Neste sentido, o STF já editou a súmula 545 a fim de que não haja confusão quanto à finalidade das taxas e dos preços públicos ou tarifas, trazendo, “Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu.”.

Ademais, deve salientar que, a base de cálculo da taxa não pode ser realizada de forma idêntica ao dos impostos, como trás a súmula vinculante número 29: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra.”, ou seja, tenha como exemplo a base de cálculo de Imposto sobre propriedade Territorial Urbana (IPTU), é o valor venal do imóvel, para a cobrança da taxa de lixo, pode ser adotado o tamanho do imóvel, tamanho do terreno, mas, não pode ser utilizado o valor venal do imóvel como sua base de cálculo.

2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

A contribuição de melhoria também é uma espécie tributária de modalidade vinculada, tendo como o seu fator gerador a valorização de imóvel residencial decorrente de obra pública.

O intuito deste tributo é o ressarcimento ao ente público realizadora da obra que ocasionou a valorização do imóvel, neste sentido, também se percebe que aqui o tributo visa o não enriquecimento sem causa do particular.

Neste sentido (Quintanilha, 2022, p. 41), traz o seguinte:

Percebe-se assim que o objetivo da contribuição de melhoria é ressarcir aos cofres públicos o montante gasto na obra pública na proporção da valorização aproveitada pelo particular. É um tributo que visa evitar o enriquecimento sem causa do particular, que tem um imóvel valorizado por uma obra realizada com dinheiro público e teve origem no ordenamento jurídico brasileiro, na Constituição de 1934.

Ao tempo em que o contribuinte realizar o ressarcimento ao erário, este pode estar revertendo o montante arrecadado em novas obras públicas, exercendo a isonomia tributária.

É importante deixar aqui destacado que o fato gerador deste tributo não está simplesmente na realização da obra pública, mas também da valorização ocasionada no bem particular de cada indivíduo.

Esta espécie tributária possui uma previsão legal no Decreto-Lei 195 de 1967, em que em seu artigo 2º o legislador trouxe os tipos de obras onde iriam incidir a cobrança deste imposto, vejamos:

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

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

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

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

IV - serviços e obras de abastecimento de água potável, esgotos, instalações de redes elétricas, telefônicas, transportes

e comunicações em geral ou de suprimento de gás, funiculares, ascensores e instalações de comodidade pública;
V - proteção contra secas, inundações, erosão, ressacas, e de saneamento de drenagem em geral, diques, cais, desobstrução de barras, portos e canais, retificação e regularização de cursos d'água e irrigação;
VI - construção de estradas de ferro e construção, pavimentação e melhoramento de estradas de rodagem;
VII - construção de aeródromos e aeroportos e seus acessos;
VIII - aterros e realizações de embelezamento em geral, inclusive desapropriações em desenvolvimento de plano de aspecto paisagístico.

Ademais, deve-se deixar claro que apesar da possibilidade de cobrança, ha uma limitação quanto ao valor que deve ser arrecadado. Este limite encontra-se no valor gasto com a obra pública de uma forma geral, e de modo individual, a contribuição não pode ser maior do que aquela que teve de valoração do imóvel particular.

2.4 EMPRÉSTIMO COMPULSÓRIO

Esta é uma das espécies de tributos que não vinham presentes no Código Tributário Nacional com a edição da Lei 5.172/66 que o instituiu, veio a possuir o caráter de tributo após a promulgação da Constituinte de 1988, por enquadrar-se no conceito do Art. 3º deste código.

Esta modalidade está sujeita a lei complementar, devendo atender a calamidades públicas, despesas extraordinárias, guerra externa ou sua iminência, desta forma é notório que a sua receita é de forma vinculada, devendo atender necessidades específicas do Estado, defesa e manutenção da população.

Não obstante, essa modalidade ser diferente das demais, onde não há apenas o desembolso, haverá um reembolso ao contribuinte, que deverá ser realizado conforme fique estipulado na própria lei específica que criar a modalidade do tributo.

Assim sendo, (QUINTANILHA, 2022, p. 48) a seguinte informação de importância essencial.

De competência exclusiva da União, o empréstimo compulsório poderá ser instituído nas hipóteses previstas no art. 148 da

Constituição Federal, e no art. 15 do CTN, que não tratam de seus fatos geradores, mas, sim, dos fundamentos para sua instituição. A lei complementar que instituir o empréstimo compulsório deverá criar também o seu fato gerador considerando os fundamentos possíveis, previstos na Carta.

A competência para instituir o empréstimo compulsório é exclusiva da União Federal. Assim, mesmo que outro ente federado se encontre na situação fática que fundamenta a instituição do tributo, não poderá fazê-lo.

Outra cognição importante que deve trazer a cerca desta modalidade que, por ordem expressa do legislador constituinte, este tributo não poderá ser criado de forma diversa daquele que ficou estipulado por este, não cabendo à sua criação por medida provisória – uma das modalidades previstas para a criação de impostos conforme previsto no Art. 62, §2 da Constituição.

Destaca-se ainda que, pelo fato do legislador não tratar sobre o assunto gerador deste tributo, a modalidade de arrecadação e vinculação da sua receita deverá estar prevista na lei complementar que o institui sob pena de ser inconstitucional, neste sentido aborda AMARO (2021):

"A circunstância de a Constituição não relacionar o fato gerador do empréstimo compulsório com uma atuação estatal divisível e referível ao contribuinte poderia levar à conclusão de que se trata de um imposto. Todavia, os impostos, ao contrário dos empréstimos compulsórios, têm, como regra, fato gerador indicado na Constituição, salvo os da chamada competência residual da União (cujos fatos geradores, não obstante, são definíveis por exclusão: CF, art. 154, I).

Ademais, não se deve ignorar que o empréstimo compulsório é restituível¹⁰³. Os impostos são receita efetiva (pois ingressam nos cofres do Estado, sem gerar nenhuma contrapartida no passivo), enquanto os empréstimos compulsórios implicam a obrigação do Estado de devolver o respectivo valor. Além disso, os empréstimos compulsórios têm destinação específica (CF, art. 148, I e II), a que se vincula sua instituição (art. 148, parágrafo único)." (AMARO, 2021, p.159)

Resumidamente, entendemos o enquadramento e a criação do empréstimo compulsório no quadro abaixo.

Quadro 1: características do empréstimo compulsório

Fonte: QUINTANILHA (2022).

Como se pode ver, tais características corroboram com a modalidade de instituição/criação, necessidade, forma, dentre outros, sendo este o único tributo onde o contribuinte o paga e é restituído da mesma forma que o pagou.

2.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As contribuições sociais complementam o rol dos tributos atualmente vigente em nosso ordenamento jurídico. A sua principal função é a arrecadação de valores para a manutenção do bem-estar e a dignidade da pessoa humana.

Esta modalidade de tributo é caracterizada pelo princípio da solidariedade, previsto no art. 195, da Constituição Federal, realizando uma ligação entre os membros da sociedade sendo solidário uns com os outros.

Este princípio norteia os direitos sociais, aqueles ditos como sendo irrevogáveis e irrenunciáveis, garantindo a moradia, alimentação, educação, saúde, trabalho, transporte, lazer, dentre outros.

Uma outra característica deste tributo é a sua essencialidade, não sendo fiscal (aquela voltada á arrecadação para manutenção do Estado), nem tão

pouco extrafiscal (orientados por interesses políticos como a intervenção no domínio econômico, a CIDE, regulamentando mercado), mas sim a parafiscal voltado para arrecadação de entidades voltadas ao governo que atuam paralelamente a este, sendo estas entidades não públicas, mas voltadas para atingir as políticas sociais.

Além disso, as contribuições sociais ainda dividem-se em mais cinco espécies: contribuição de intervenção no domínio econômico, contribuição profissional e contribuição de iluminação pública.

Contribuições sociais, tem como finalidade a manutenção do bem-estar social e a dignidade da pessoa humana, concentra-se aqui que todo cidadão tem a necessidade do mínimo existencial para garantir-lhe que possa exercer os direitos previstos no Art. 5º e 6º da Constituição Federal.

Esta contribuição não garante apenas o mínimo existencial, mas também possibilita a oportunidade de lazer, cultura, cursos de formação, dentre outros exercidos através do chamado Sistema S – SESC, SESI, SENAC, SENAI.

Outra contribuição social importante é a da seguridade social, que tem o intuito de garantir a saúde, previdência social e assistência social. A sua instituição é de competência da União, mas, há a possibilidade de sua criação por demais entes federados ao seu regime próprio de previdência.

Há no ordenamento jurídico também a chamada “Outras contribuições sociais”, estas contribuições foram aquelas não previstas pelo legislador, com o intuito de resguardar-se de necessidade futura, onde a União poderá exercer o seu direito de instituir novas formas de contribuições diversas daquelas já previstas, exercendo assim a sua competência residual.

Contribuições sociais de intervenção no domínio econômico (CIDE): este meio de contribuição está ligado diretamente com a economia. Trata-se de uma intervenção estatal que visa à regulamentação de valores de determinados produtos ou adequação e fomento de determinada atividade econômica.

Esta intervenção se dá através da alteração de alíquotas sobre os produtos e/ou determinada operação ou até mesmo a destinação da receita desta contribuição fortalecendo e desenvolvendo determinados ramos econômicos.

A CIDE possui como característica principal o fato de está vinculada diretamente a determinadas atividades econômicas, ou seja, esta contribuição irá incidir apenas sobre aquela operação exercida que esteja afetada pela exação.

Contribuições profissionais ou corporativas: esta contribuição é de competência da União, a sua principal característica é a destinação de recursos para as categorias profissionais, o seu principal exemplo são as contribuições sindicais.

Destaca-se que é incorreto utilizarmos a expressão imposto sindical, comumente utilizada pela população, pois se trata de um tributo que possui a sua receita vinculada, considerando-se, portanto, uma contribuição.

Com o advento da reforma trabalhista, com previsão legal na Lei 13.467/2017, houve a alteração quanto a forma de pagamento da contribuição profissional, perdendo a sua obrigatoriedade, passando a ser facultativo e dependendo de autorização do contribuinte, bem como a sua característica de tributo, visto que, o tributo é uma obrigação compulsória.

Contribuição de iluminação pública: Esta modalidade de contribuição veio a estar prevista no ordenamento jurídico apenas em 2002 advinda da Emenda Constitucional número 39 que incluiu o artigo 149-A na Constituição Federal.

A redação deste artigo traz o seguinte:

Art. 149-A Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o caput, na fatura de consumo de energia elétrica.

Esta contribuição é de competência dos Municípios e do Distrito Federal e sua cobrança pode ser feita mediante a conta de energia elétrica, conforme previsto no parágrafo único do artigo supracitado.

Destaca-se que, antes da emenda constitucional 39, a atual contribuição era cobrada mediante taxa, entretanto, tal entendimento e cobrança era

inconstitucional uma vez que a taxa tem como a sua característica o serviço público específico e divisível.

Resta claro que seria impossível que prosperasse tal taxa de iluminação pública, entretanto, deveria deixar expresso no ordenamento jurídico, que através da súmula vinculante número 41, o Supremo Tribunal Federal em tema de recurso repetitivo fixou a tese: “O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa”.

2.6 IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA DA UNIÃO

A união é o ente federativo que possui maior competência de instituição de impostos, de acordo com o artigo 153 da Constituição Federal os impostos de sua competência são: (II) Imposto de importação, (IE) Imposto de exportação, (IR) Imposto de renda, (IPI) Imposto sobre produção industrial, (ITR) Impostos sobre propriedade rural, (IOF) Impostos sobre operações financeiras, (IGF) Imposto sobre grandes fortunas.

(II) Impostos de importação: Tem como principal característica a arrecadação através de mercadorias provenientes do exterior, ou seja, visa resguardar o comércio interno, protegendo os empreendedores nacionais. Deve-se deixar claro que este imposto irá incidir apenas em mercadoria que irá ingressar na economia nacional.

Com isto, verifica-se que se trata de um imposto que visa a regulação de mercado de acordo com a necessidade de cada setor produtivo, com alteração da alíquota deste.

A sua base de cálculo é incidente sobre o preço normal que o mercado ou sua similar atingiria ao tempo da exportação, com previsão legal no artigo 75 do (DL) Decreto-Lei 6.759/2009.

Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

I - quando a alíquota for *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e

II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

De acordo com QUINTANILHA (2022, p.416):

A interpretação adequada à expressão “valor aduaneiro” é o conceito de “valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação”, o qual deveria ser, posteriormente, acrescido do ICMS e do valor das próprias contribuições.

Assim, o valor aduaneiro, na importação, não é necessariamente aquele pelo qual foi realizado o eventual negócio jurídico, mas “o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre-concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País”, tal como previsto no art. 20, II, do CTN relativamente ao imposto sobre a importação.

As suas alíquotas podem ser específicas ou *ad valorem* unidade de medida, as específicas são o sistema adotado pela lei tributária e *ad valorem* pelo valor normal que a mercadoria ou o seu similar.

O sujeito passivo, contribuinte deste imposto é o importador de mercadorias, bem como qualquer pessoa física que promova a entrega de mercadorias advindas do exterior, o destinatário de remessa postal ou ainda, o adquirente de mercadoria entrepostada. A sua previsão legal está no artigo 31 do decreto lei 37/1966.

(IE) Imposto e Exportação: Assim como no imposto de importação, o imposto de exportação tem a sua característica de proteção do mercado interno, através da alteração de suas alíquotas, regulando este, a sua previsão legal está no artigo 153, II, da Constituição Federal.

Neste imposto visa a saída de mercadorias para atender países diversos que onde este é instituído, o seu fato gerador ocorre a partir do momento do registro da exportação da mercadoria realizada ao SISCOMEX, não necessitando da saída física do bem.

A sua base de cálculo é o preço normal de determinada mercadoria, ou que a sua similar, iria atingir ao tempo da exportação, em caso de difícil

apuração, e o valor da mercadoria contenha fortes oscilações no mercado internacional, a Câmara do Comércio Exterior irá fixar pauta de valor mínimo ou critérios para a sua apuração.

Destaca-se que, como incentivo à exportação e gerando preço mais competitivo no mercado internacional da mercadoria produzida, não incide tributos em sua base de cálculo.

As suas alíquotas também são específicas ou ad valorem, sendo impedido pelo legislador percentual maior que 150%, como é destacado no artigo 3º do Decreto-Lei 1578/77.

O sujeito passivo é todo aquele que realizar emissão de mercadoria ao exterior, independente de auferição de lucro, cabendo ainda a aplicação de forma subsidiária à aplicação da legislação referente ao Imposto de Importação, naquilo em que esse for omissivo.

Imposto de Renda: imposto que detêm a maior arrecadação por parte da União, a sua previsão legal está no artigo 153, III, da Constituição Federal e o seu fato gerador é o acréscimo patrimonial.

Ou seja, pelo simples fato de você auferir renda, já é considerado contribuinte, conforme está expresso no artigo 43 do Código Tributário Nacional elenca as hipóteses de incidência deste tributo, sendo:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Deve-se deixar claro aqui, que a sua incidência recairá apenas sobre os proventos, não comportando os valores recebidos por indenizações, visto que, nas indenizações busca-se a reparação de dano causado por outrem como meio de supri-lo ou restaurar o dano.

Ademais, outro fator importante são os princípios que o imposto de renda é submetido, sendo este, generalidade, universalidade e progressividade.

A sua base de cálculo será composto de forma real, arbitrada ou presumida, conforme encontra-se disposto no artigo 44 do Código Tributário Nacional, e o seu contribuinte, todos aqueles que auferirem renda, independente de capacidade civil e/ou se é pessoa jurídica constituída de forma irregular, deverá ser contribuinte do imposto.

Sua alíquota se sujeita ao princípio da progressividade, onde aquele que auferir maior renda será taxado com a maior alíquota, quando aquele que auferir renda inferior, se subordina a alíquota base, ou até mesmo a isenção, como é o caso que acontece no Brasil, vejamos:

Quadro 2: Progressividade das alíquotas do imposto de renda

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Fonte: Lei 13.149/2015.

Tais valores referidos na tabela acima estão em vigor desde a publicação da lei datada de 22 de Julho de 2015 e encontra-se em vigor até o presente momento

Estes valores são as referências e as alíquotas praticadas para o Imposto de Renda.

Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI): Este imposto está previsto na Constituição Federal no artigo 153, IV.

A sua incidência dar-se-á no processo de industrialização do produto, alterando a sua essência por métodos industriais.

O que caracteriza esta alteração está previsto no artigo 4º do decreto-lei 7.212/2010, trazendo consigo:

Art. 4º - 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 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único , e Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único) :

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

II - a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

III - a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e de que resulte um novo produto ou unidade autônoma, ainda que sob a mesma classificação fiscal (montagem);

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

V - a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou recondicionamento).

Parágrafo único. São irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

Com isto, resta claro, a sua incidência ocorrerá apenas no momento da industrialização do produto, e o seu recolhimento deve ocorrer com a saída do produto do estabelecimento que promoveu o processo de industrialização.

Assim como o Imposto de Importação e Exportação o Imposto de Produtos Industrializados possui uma característica de regulamentar o mercado, entretanto este sujeita-se ao princípio noventena, onde após a sua alteração de alíquota, surtirá efeito apenas 90 dias após a sua publicação, bem como o princípio da não surpresa.

A sua base de cálculo nas operações internas é o preço final do produto. Já para os casos de produtos importados, é o preço do produto ou o seu similar, acrescidos ainda do imposto de importação.

O seu contribuinte é o importador para os casos de produtos importados, e para os produtos nacionais, é o produto que realizou a caracterização industrial.

Suas alíquotas podem variar de produto a produto, levando em conta a essencialidade de cada um destes, como os produtos que compõem a cesta básica possuem suas alíquotas no patamar de 0 (zero), entretanto produtos como o cigarro, possui a sua alíquota fixada em 300% de acordo com 12.546 de 2011 em seu artigo 14, em razão da sua não essencialidade.

Imposto sobre Operações Financeiras de Crédito, Câmbio, Seguros e com Valores Mobiliários - IOF: Este imposto, comumente utilizado todos os dias e pouco conhecido pela população, possui um fator de arrecadação cada vez maior para a União.

Ele está presente em todas as operações de créditos realizadas pelo contribuinte em empréstimos, compras em cartão de crédito ou em qualquer outra modalidade em que este esteja sujeito a adoção ou disponibilização de valores disponíveis pelo banco.

O seu fato gerador é a entrega do montante ou ainda do valor que engloba o objeto de determinada obrigação, ou mesmo, a sua colocação à disposição.

A sua base de cálculo está prevista no artigo 64 do Código Tributário Nacional, vejamos:

Art. 64. A base de cálculo do imposto é:

I - quanto às operações de crédito, o montante da obrigação, compreendendo o principal e os juros;

II - quanto às operações de câmbio, o respectivo montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição;

III - quanto às operações de seguro, o montante do prêmio;

IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários:

a) na emissão, o valor nominal mais o ágio, se houver;

b) na transmissão, o preço ou o valor nominal, ou o valor da cotação em Bolsa, como determinar a lei;

c) no pagamento ou resgate, o preço.

As alíquotas deste imposto em razão de sua extrafiscalidade não sujeitam-se aos princípios do direito tributário, sendo alteradas por atos do poder executivo.

O contribuinte deste imposto é aquele que toma crédito ao banco, realiza troca de moedas, realiza seguros e aplicações financeiras.

Imposto Territorial Rural (ITR): Este é um dos impostos com o menor índice de arrecadação da União.

Este tributo é de simples entendimento e o seu fato gerador é ser o proprietário, possuidor do domínio útil ou a posse de bem imóvel que esteja localizado em área rural ou com destinação rural.

A sua previsão legal está no artigo 153, III da Constituição Federal, apesar do imposto ser de competência da União, os Municípios possuem a

capacidade tributária para realizar a sua cobrança, assim sendo feito, ficará com 100% da receita proveniente deste.

O contribuinte deste imposto é o proprietário, possuidor de domínio útil, ou ter a posse de bem imóvel localizado em área rural ou com esta destinação.

A base de cálculo deste tributo é o valor fundiário da propriedade, consistindo apenas o valor da terra, sem considerar as suas benfeitorias ou quaisquer outras construções realizadas.

A sua alíquota toma como base não apenas o tamanho da propriedade, mas também o grau de utilização do bem, veja:

Quadro 3: Progressividade da alíquota do ITR

Área total do imóvel (em hectares)	GRAU DE UTILIZAÇÃO - GU (EM %)				
	Maior que 80	Maior que 65 até 80	Maior que 50 até 65	Maior que 30 até 50	Até 30
Até 50	0,03	0,20	0,40	0,70	1,00
Maior que 50 até 200	0,07	0,40	0,80	1,40	2,00
Maior que 200 até 500	0,10	0,60	1,30	2,30	3,30
Maior que 500 até 1.000	0,15	0,85	1,90	3,30	4,70
Maior que 1.000 até 5.000	0,30	1,60	3,40	6,00	8,60
Acima de 5.000	0,45	3,00	6,40	12,00	20,00

Fonte: Lei 9.393/96.

Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF): Esta modalidade de tributo ainda não foi instituída no Brasil, entretanto, em todos os países onde foi realizada a sua instituição, houve uma grande dispersão daqueles que possuem tais fortunas estipuladas na norma.

Isso dá-se devido ao grande poder financeiro daqueles que detêm tal fortuna e podem transferi-las para outros países onde não tem a sua instituição.

Mas, visando resguardar-se, o legislador deixou instituída a sua previsão legal na Constituição Federal, em seu artigo 153, VI.

A sua instituição deve ser apenas por meio de lei complementar, devido a este direito ter sido previsto na Constituição Federal.

2.7 IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA DO ESTADO

Aos Estados coube a instituição de impostos de arrecadação relativamente moderados, visto que, o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), possui uma elevada arrecadação, e é o imposto de maior complexidade do ordenamento brasileiro.

Além do ICMS, coube também aos estados a competência para a criação do Imposto sobre propriedade veículo automotor (IPVA), bem como o Imposto Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD).

Cabe ressaltar aqui desde já, que o Distrito Federal cumula a competência para instituição de impostos tanto estaduais quanto municipais.

Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD): Este é um tributo que tem como o seu fato gerador a transmissão de bens imóveis ou móveis por meio da doação ou por causa *mortis*, conforme previsto no artigo 155, I, da Constituição Federal.

Este tributo está reservado a sua instituição por meio de lei complementar, ocorre que, tal lei ainda não foi instituída no ordenamento jurídico brasileiro, e os Estados por interpretação do que encontra-se disposto no artigo 24, §3, da Constituição Federal, o qual determina que na ausência da Lei Complementar ou da Lei Geral sobre o assunto, poderá os Estados legislar.

O fato gerador deste imposto divide-se em duas formas, a primeira delas é com a ocorrência do evento morte, onde com o falecimento do *de cujus* é aberto o processo de sucessão, ocorrendo portanto a transmissão dos bens para os herdeiros.

Já o outro meio de transferência, dá-se pela doação, onde uma pessoa por livre e espontânea vontade transmite a outrem parte de seu patrimônio de bens ou vantagens.

A sua base de cálculo é variável de acordo com o valor venal do bem ou patrimônio transmitido ou doado,

A alíquota atual é de 8%, de acordo com a resolução 9/1992, Supremo Tribunal Federal, também já adotou posicionamento quanto a possibilidade de aplicação, podendo haver flexibilização quanto ao montante pago pelo contribuinte.

O contribuinte deste imposto é o Herdeiro, Fiduciário, Donatário ou Cessionário.

Imposto Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Comunicação e Transporte Interestadual e Intermunicipal (ICMS): Este é o tributo de maior complexidade do ordenamento jurídico brasileiro, quiçá, do mundo.

Possui a sua previsão no artigo 155, II da Constituição Federal, e é regulamentada pela Lei Complementar de número 87/1996, também chamada de Lei Kandir.

É o imposto de maior arrecadação estadual, possuindo diversos fatos geradores, sendo estes, a circulação de mercadorias, serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

A base de cálculo deste tributo é o valor da operação realizada, conforme previsto no artigo 13 da Lei 87/1996.

Uma característica marcante do ICMS é a sua incidência de forma plurifásica aplicando-se em todas as fases da cadeia produtiva de determinado produto, desde a saída das matérias-primas até a venda ao consumidor final, compensando-se em cada uma destas fases.

Ou seja, se o fabricante vender um produto para a revenda, pagará o ICMS sobre a sua circulação, a revenda pagará, ao vender o produto e o consumidor final também pagará o imposto deste produto, entretanto, a revenda poderá aproveitar o valor do imposto que já foi pago no momento da industrialização.

As alíquotas deste tributo serão fixadas por resolução do Senado Federal.

O contribuinte deste tributo será qualquer pessoa física ou jurídica que promova habitualmente a circulação de mercadorias com habitualidade, conforme previsto no artigo 4º da Lei Complementar 87/1996, vejamos.

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.

§ 1º É também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial:

(Transformado do parágrafo único pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I – importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

II - seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

III – adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

IV – adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

§ 2º É ainda contribuinte do imposto nas operações ou prestações que destinem mercadorias, bens e serviços a consumidor final domiciliado ou estabelecido em outro Estado, em relação à diferença entre a alíquota interna do Estado de destino e a alíquota interestadual: (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

I - o destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na hipótese de contribuinte do imposto; (Incluído pela Lei Complementar nº 190, de 2022)

II - o remetente da mercadoria ou bem ou o prestador de serviço, na hipótese de o destinatário não ser contribuinte do imposto.

Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA): trata-se de um tributo corriqueiro, que oferece ao Estado uma relevante arrecadação, cuja receita é partilhada com os Municípios.

Por tratar-se de um tributo corriqueiro, todos os anos é realizado o lançamento do tributo de ofício pela autoridade administrativa.

O seu fato gerador é ser possuidor de veículo automotor, não comportando aqui aviões, barcos e similares.

A sua base de cálculo é fixada de acordo com o valor do veículo, atualizado de forma monetária todos os anos, levando em conta que veículos sofrem desvalorização.

A sua alíquota está a cargo de cada Estado, entretanto, há uma norma positivando que a alíquota do IPVA será fixada conforme resolução do Senado.

Ocorre que, até o presente momento deste estudo o Senado não atribuiu as alíquotas mínimas a serem praticadas para este tributo, esta resolução tem a finalidade de evitar guerra fiscal estes os Estados.

O contribuinte deste imposto será o proprietário do veículo automotor, considerado pelo licenciamento junto ao Detran de cada Estado.

2.8 IMPOSTOS DE COMPETÊNCIA DOS MUNICÍPIOS

Aos Municípios couberam os impostos com média à baixa arrecadação, fazendo com que estas possuam uma dependência econômica dos Estados e da União.

Possuem ainda déficits orçamentários enormes por gestões mal regulamentadas e mal controladas, maioria da receita cobre apenas o pagamento de folha salarial.

Os impostos de competência municipal são: Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI) e o Imposto sobre Serviços (ISS).

Apesar de serem de competência municipal, muitos destes não o instituem por razões políticas.

Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), assim como ocorre no Imposto Territorial Rural, o IPTU possui o seu fato gerador que é a propriedade, domínio útil ou a posse de bem imóvel situado em território urbano.

O IPTU possui as suas peculiaridades, o elemento principal que enseja a incidência deste imposto é o domínio útil do bem, uma vez que este possuindo a intenção de usucapir, fator pelo qual seja gerada a propriedade de forma originária.

É necessário destacar que o IPTU irá incidir, ainda, sobre áreas que possuírem características específicas conforme encontra-se determinado no Código Tributário Nacional em seu artigo 32.

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

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:

- I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;
- II - abastecimento de água;

- III - sistema de esgotos sanitários;
- IV - rede de iluminação pública, com ou sem posteamento para distribuição domiciliar;
- V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Não encontrando-se à disposição a população os requisitos será considerada a área como sendo de destinação rural.

Impende destacar, que poderá ainda ser levado em consideração área urbanizável conforme determinado pelo legislador acima citado.

§ 2º A lei municipal pode considerar urbanas as áreas urbanizáveis, ou de expansão urbana, constantes de loteamentos aprovados pelos órgãos competentes, destinados à habitação, à indústria ou ao comércio, mesmo que localizados fora das zonas definidas nos termos do parágrafo anterior.

A sua base de cálculo será adotada pelo valor venal do imóvel e em relação às suas alíquotas não possui previsão legal no ordenamento, ficando restrito a cada um dos municípios que o instituir, informar a sua alíquota, e o sujeito passivo desta operação, é o proprietário do imóvel, possuidor do domínio útil ou ainda ter a posse do bem imóvel.

Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), este tributo está presente e terá como o seu fato gerador a transmissão onerosa de qualquer bem imóvel, ressaltando-se as exceções legais.

A sua previsão legal está no artigo 156, II do Código Tributário Nacional, e como a sua presença dá-se apenas a fatores ligados à transmissão onerosa, por interpretação, leva-se em conta que tanto a doação quanto o processo de usucapião não são fatos geradores deste tributo.

A sua alíquota possui um entendimento divergente, quanto o Código Tributário Nacional traz consigo que, a alíquota deste tributo dar-se-á com o valor venal do bem, quando o Congresso Nacional possui entendimento de que IPBI incidirá sobre o valor real de mercado do produto alienado

O Contribuinte será todo aquele que realizar a aquisição de bem imóvel situado em área urbana, ainda que possua apenas a posse do imóvel.

Imposto sobre serviços (ISS): é o imposto com maior arrecadação municipal, possuindo norma geral específica instituída pela lei complementar

116/2003, bem como encontra-se disposto no texto constitucional no artigo 156, III.

Este tributo é de fácil entendimento, o seu fato gerador é a prestação de serviço que se encontra disposta na lista anexa, o que gera um rol taxativo. Se à lei geral que o instituiu, não estiver ali presente, serão compreendido pelo ICMS.

A base de cálculo deste imposto será adotada pelo valor do serviço prestado, não havendo muitas divergências doutrinárias, tão pouco jurisprudenciais e o seu contribuinte todo aquele que realizar serviços.

Quanto à questão de suas alíquotas, possui a previsão legal na norma geral que não poderá ser superior a 5%, ocorre que, recentemente, ficou instituído por lei complementar que não poderá haver porcentagem inferior a 2% para a tributação deste imposto.

3 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO BRASILEIRO

Os regimes tributários são as formas de tributação e arrecadação inerentes aos tributos de cada empresa, a escolha deste regime deve ser optada cada ano desde o início das atividades, podendo ser alterado até o dia 31 de Janeiro do ano calendário, destaca-se que este prazo é para os tributos federais podendo refletir em alguns tributos estaduais e municipais.

Uma vez escolhido o regime tributário, este será irretratável até o fim do exercício financeiro, exceto nos casos previstos em lei, que deverá haver a modificação do regime de tributação por ter superado os valores de apuração de cada regime e/ou que não tenha atendido a obrigação tributária acessória para a sua permanência no regime tributário adotado.

Estas modificações são realizadas de ofício pelo próprio sistema de apuração dos tributos.

Os regimes de tributação admitidos pelo ordenamento jurídico brasileiro são de várias modalidades, teremos um foco nos mais comuns, sendo estes, MEI (Microempreendedor individual), Simples Nacional, Lucro Presumido e Lucro Real.

3.1 SIMPLES NACIONAL E MEI (MICROEMPREENDEDOR INDIVIDUAL)

Este regime de tributação apresenta uma característica mais simples de apuração dos tributos, com a sua arrecadação em guia única de pagamento, abrangendo diversos tributos sendo estes: Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Pis/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto Sobre Operação Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS).

A inclusão destes tributos na arrecadação do Simples Nacional está prevista no artigo 13 da Lei Complementar 126/2006.

Ademais, destaca-se que inicialmente o legislador logo na instituição da Lei Complementar que trata sobre o Simples Nacional, já restringiu a participação de diversas empresas.

A participação no Simples Nacional está restrita a Empresas de Pequeno Porte (EPP), e Microempresas (ME), com o intuito de fortalecer e instigar o empreendedorismo brasileiro.

A definição das EPPs e MEs adveio também do legislador, prevista no artigo 3º da lei complementar 123/06:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Para as empresas que encontram-se no início de suas atividades os valores referenciais serão divididos pela quantidade de meses que ainda deve gerar de faturamento durante o ano calendário.

Possui notoriedade também que o valor limite para a tributação deste regime poderá ser acrescido do mesmo valor realizado por operações de exportação, não implicando na perda do regime por extrapolação de receita.

No que se pese, não é incomum algumas empresas superarem estes valores referenciais que caracterizam o seu porte, e caso ultrapassado estes valores não terão mais direito a utilização deste regime diferenciado e facilitado de arrecadação conforme previsto no §10 do artigo 3º, § 10.

A empresa de pequeno porte que no decurso do ano-calendário de início de atividade ultrapassar o limite proporcional de receita bruta de que trata o § 2º estará excluída do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, bem como do regime de que trata o art. 12

desta Lei Complementar, com efeitos retroativos ao início de suas atividades.

Ainda, caso seja destituído do regime de apuração do Simples Nacional, há duas modalidades de retroação para a exação dos tributos, sendo estes:

§ 12. A exclusão de que trata o § 10 não retroagirá ao início das atividades se o excesso verificado em relação à receita bruta não for superior a 20% (vinte por cento) do respectivo limite referido naquele parágrafo, hipótese em que os efeitos da exclusão dar-se-ão no ano-calendário subsequente.

§ 13. O impedimento de que trata o § 11 não retroagirá ao início das atividades se o excesso verificado em relação à receita bruta não for superior a 20% (vinte por cento) dos respectivos limites referidos naquele parágrafo, hipótese em que os efeitos do impedimento ocorrerão no ano-calendário subsequente.

As alíquotas previstas para o simples nacional, dependerá do ramo de atividade, faixa de receita, (de acordo com o valor apurado dentro do mês). O cálculo da alíquota dar-se-á com a seguinte fórmula, prevista na Lei Complementar 126/2006, em seu artigo 18:

$$\frac{RBT12 \times Aliq-PD}{RBT12}$$

RBT12

RBT: Receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao período de apuração;

Alíq: Alíquota nominal prevista nas listas anexas I a V da Lei Complementar 126/2006;

PD: Parcela a deduzir constante nas listas anexas I a V da Lei Complementar 126/2006;

A alíquota nominal que faz parte deste cálculo possui uma variação entre 4% (quatro por cento), chegando a 33% (trinta e três por cento).

Realizado o cálculo será identificada a alíquota que determinará a porcentagem a ser considerada para a emissão da guia de pagamento do imposto referente a cada competência, (mês).

Ainda se tratando da Lei Complementar 123/2006 encontramos a figura do Microempreendedor individual (MEI), que limita-se a um faturamento inferior ou igual a R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), não podendo realizar a

contratação de mais de um colaborador para auxiliar em suas atividades, conforme previsão legal no artigo 18-A.

Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI quem tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo, e seja empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), ou o empreendedor que exerça.

A sua exação será realizada com valores fixos de forma mensal, independente da sua arrecadação, desde que atendidos os limites de faturamento.

Os tributos que serão inerentes aos microempreendedores individuais, irão resumir-se à Contribuição para a Seguridade Social, bem como ICMS, (caso seja contribuinte deste imposto), ou ISS, (caso contribuinte deste imposto), conforme previsto no artigo 18-A, §3, V, a, b, c.

Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

[...]

§ 3º Na vigência da opção pela sistemática de recolhimento prevista no **caput** deste artigo:

[...]

V – o MEI, com receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), recolherá, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, valor fixo mensal correspondente à soma das seguintes parcelas:

(Redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 2016)
Produção de efeito

a) R\$ 45,65 (quarenta e cinco reais e sessenta e cinco centavos), a título da contribuição prevista no inciso IV deste parágrafo;

b) R\$ 1,00 (um real), a título do imposto referido no inciso VII do **caput** do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ICMS; e

c) R\$ 5,00 (cinco reais), a título do imposto referido no inciso VIII do **caput** do art. 13 desta Lei Complementar, caso seja contribuinte do ISS.

Merece destaque o valor expresso na alínea “a” do inciso V, acima citado, com a atualização do salário mínimo vigente no ano de 2022 que corresponde à R\$ 1.212,00 (um mil duzentos e doze reais), a contribuição realizada pelo MEI a partir de fevereiro passou a ser de R\$ 60,60 (sessenta reais e sessenta centavos), representando 5% do salário mínimo.

Nota-se que neste regime de apuração de tributos, houve ainda a diminuição da incidência de impostos, analisando a capacidade contributiva de cada um destes.

Possui trâmite legislativo através do PLP108/2021, o aumento das receitas suportadas por cada uma das modalidades, passando o MEI do limite de R\$ 81.000,00 para R\$ 144.913,41, da Microempresa de R\$ 360.000,00 para R\$ 869.480,13 e Empresa de Pequeno Porte de R\$4.800.000,00 para R\$8.694.804,31, passando estes valores a possuírem aumento de acordo com a inflação que ocorrer durante o ano, traz ainda, a possibilidade do MEI aumentar a quantidade de colaboradores de 1, (um), para 2, (dois). Este projeto já encontra-se aprovado na Câmara do Senado, aguardando tramitação na Câmara dos Deputados, porém com grandes chances de aprovação.

3.2 LUCRO PRESUMIDO

No regime tributário presumido, terá uma diferenciação quanto ao Simples Nacional. Nesta modalidade a arrecadação dos impostos dar-se-á de forma individual, ou seja, o pagamento dos tributos será por guia própria de cada pagamento.

Os tributos inerentes a este regime tributário são os mesmos que foram citados no tópico anterior, e a participação nesta modalidade será optativa àquelas empresas que possuem faturamento superior à R\$ 4.800.000,00, (quatro milhões e oitocentos mil reais), e inferior a R\$ 78.000.000,00, (setenta e oito milhões de reais).

Destaca-se aqui, que o regime tributário do lucro presumido poderá ser adotado também por Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte, caso assim optem.

Encontra-se regulamentado pela lei 12.973/2014 e pela Instrução Normativa da Receita Federal 1.700/2017.

Nesta modalidade a diferença dar-se-á em relação a modalidade lucro real, onde o lucro presumido terá uma forma simplificada de apuração dos tributos CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido), e IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica), presumindo-se que houve lucro para a empresa.

Em relação a CSLL, possui a vigência de uma tributação fixa no patamar de 12% dos lucros para atividades comerciais, de serviços hospitalares, transportes e industriais, as demais atividades serão tributadas no patamar de 32%.

Já em relação ao IRPJ, será aplicado a alíquota de 8% como regra geral, presumindo-se lucro de 1.6% para a revenda de consumo de combustível derivado do petróleo, álcool etílico ou gás natural, de 16% para serviços de transporte, exceto de cargas, que será aplicado a regra geral, e lucro de 32% para prestação de serviços em geral (exceto serviços hospitalares e congêneres que possuam organizada sobre sociedade empresária e atenda as normas da Agencia Nacional de Vigilância Sanitária), intermediação de negócios e administração, locação ou cessão de bens móveis, imóveis ou direitos e 38,4% para atividades de operação de crédito, financiamento e descontos de títulos de crédito realizadas por empresas simples de crédito, nos moldes da Lei 9.249/95, em seu artigo 15.

Sobre este lucro presumo, aplicar-se-á a alíquota do imposto de renda de acordo com a sua norma vigente, prevendo que seja de 15% para lucros de até R\$ 20.000,00, havendo acréscimo de 10% para os lucros que superarem este valor.

Destaque-se ainda que esta modalidade, não apresenta o sistema de créditos e débitos apenas em relação aos tributos de PIS e Cofins, ou seja, aquele tributo que já foi pago por um outro da cadeia produtiva, poderá ser aproveitado na empresa que realiza a operação, aplicando-se tal situação apenas para o regime tributário de Lucro Real.

3.3 LUCRO REAL

No Lucro Real, como o próprio nome o diz, o que será tributado aqui, de fato, será o lucro obtido pela empresa.

A apuração neste caso, deverá levar em consideração todas as despesas e receitas, que sejam realizadas, incluindo aplicações financeiras, e qualquer outra fonte de renda.

Esta é a modalidade padrão de arrecadação de tributos no ordenamento jurídico brasileiro na abertura do CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica), podendo ser optados pelos demais regimes caso assim deseje o empreendedor.

Para este regime, deverá ser obrigatório para as empresas que possuem faturamento superior à R\$ 78.000.000,00, (setenta e oito milhões de reais), instituições financeiras, instituições de crédito, dentre outras.

Se encontra regulamentado pela lei 12.973/2014 e pela Instrução Normativa da Receita Federal 1.700/2017.

Assim como no lucro presumido, estará sujeito a incidência de todos os oito tributos, quais sejam, Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL), Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Contribuição Pis/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária (CPP), Imposto Sobre Operação Relativas a Circulação de Mercadorias e Sobre a Prestação de Transporte Interestadual e de Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS).

Já diferentemente do lucro presumido, nesta modalidade haverá o sistema de crédito e débito referente aos tributos PIS e COFINS, ou seja, aquele tributo que já foi pago anteriormente na cadeia produtiva, poderá servir como crédito para o pagamento de tributo realizado na operação sucessora.

A incidência das alíquotas dos impostos deverá recair de acordo com o lucro obtido pela empresa em determinado período, respeitando as faixas de tributação previstas em cada um dos tributos.

Para esta modalidade, as alíquotas de incidência do IRPJ possuirá alíquota de 15%, para lucros de até R\$ 20.000,00, (vinte mil reais), e para superiores a este valor, a alíquota será de 25%.

Já no que se refere a CSLL, a sua alíquota será de 9%, assim como no lucro presumido.

4 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

O planejamento tributário visa a partir de práticas lícitas, atendendo as normas legais para que seja feito o recolhimento de tributos de forma correta e menos onerosa ao contribuinte.

A prática deste conjunto de procedimentos é incomum entre grande parte das pequenas e microempresas, que muitas vezes acabam aceitando sempre como forma a indicação de regimes tributários sem avaliar os critérios a serem atendidos em cada um destes.

Nem sempre a melhor escolha do regime de apuração dos tributos é aquela que há o recolhimento em uma única guia de pagamento ou até mesmo dispensar a utilização de contadores.

Muitas vezes o tributo é visto como o vilão dos negócios, ou até mesmo o sócio oculto do empreendimento, mas nem sempre deve ser visto desta forma.

A prática da elisão fiscal, ou melhor conhecida como planejamento tributário, é a forma mais adequada para a exação correta, com isto, devemos entender melhor a diferença entre elisão, elusão e evasão fiscal.

4.1 ELISÃO, ELUSÃO E EVASÃO FISCAL

A prática de atos ilícitos e sonegação tributária são cotidianas, vislumbramos através da contratação de serviços, compras de mercadorias ou bens ou qualquer outro negócio jurídico realizado que não atendem as normas legais.

A elisão fiscal busca a diminuição da incidência de fatos geradores dos impostos ou contribuições através de meios lícitos, ou seja, dentro das normas legais, conforme afirma Greco (2019).

“Quando se menciona “elisão”, o foco de análise é o efeito da conduta em relação à incidência e cobrança do tributo; por isso, sua análise envolve debate sobre os temas da capacidade contributiva, da isonomia etc.” (Greco, 2019, p. 96).

Ocorrerá anteriormente a prática do fato gerador, buscando a redução de custos, ou até mesmo não pagando tributos, gerando redução de custos que poderá refletir nos preços praticados e aumentar a capacidade concorrencial da empresa.

Em relação a elusão fiscal, configura-se anteriormente a prática do fato gerador, assim como na elisão, entretanto, por meios ardilosos o contribuinte visando esquivar-se da exação realiza meios que não configuram prática de ilícito, porém com a finalidade de burlar o sistema tributário.

Como por exemplo, A deseja vender uma residência para B, estes constituem uma empresa, e integralizam o capital social a partir do imóvel de A e do montante financeiro de B, após pouco tempo a sociedade empresarial se dissolve e os sócios que antes haviam integralizado o capital social cada um de sua forma, com a dissolução da sociedade saem com os bens opostos, ficando nítido que desejavam apenas o não recolhimento do imposto ITBI, como traz Greco (2019).

[...] “É o caso, por exemplo, de certas patologias dos negócios jurídicos (simulação e fraude à lei) que são repelidas pelo ordenamento, apesar de não configurarem ilícitos típicos” [...] (Greco, 2019, p. 98).

Já o que ocorre com a evasão fiscal é a prática de atos ilícitos, omitindo informações, adulterando documentos, fraude, dentre outros meios, respondendo o contribuinte nestes casos não apenas pelo não pagamento do tributo, mas também pela responsabilidade criminal.

Portanto, a prática de fatos que almejam a diminuição de carga tributária ou até mesmo a não incidência através de meios ilícitos, não configura-se como a prática do planejamento tributário, conforme afirma Greco (2019):

Excluir do campo do planejamento os atos ilícitos é entendimento que penso ser unânime na doutrina brasileira. Desde os que defendem as posições mais liberais, até os que examinam o planejamento a partir de ótica mais abrangente, passando pelos formalistas, todos - que eu saiba - sustentam que praticar ilícitos contamina o planejamento descaracterizando-o. (GRECO, 2019, p. 99.)

Desse modo depreende-se que para a prática do planejamento tributário deve ser realizado dentro das normas legais. A prática de atos ilícitos

ou que fujam as normas não devem contemplar o planejamento uma vez que representam vícios que contaminam o processo.

4.2 PLANEJAMENTO E LIBERDADE

No planejamento tributário, é possível identificar a sua divisão em três fases que buscam solucionar três problemas distintos, apontando os limites da liberdade organizacional do contribuinte.

A busca pela organização do empreendimento, bem como, os ajustes financeiros que necessitam de constante análise enseja ao empreendedor usar o seu livre entendimento, entretanto, esta liberdade não pode ser adotada como absoluta.

Restringe-se aos limites legais, que podemos citar, os atos ilícitos conforme preceitua o artigo 167 do Código Civil brasileiro: Art. 167. “É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma”.

Tendo isso como base, voltamos ao tema da elisão fiscal, gerando um relacionamento entre o contribuinte e o Estado. Este relacionamento tem como liame a tributação, que deve ser visto como uma proteção a exação do Estado e não um instrumento de agressão, conforme afirma Greco.

A base teórica da primeira fase do debate está em certa concepção do relacionamento entre cidadão e Estado pela qual aquele preexistiria a este, do que resultaria ver o tributo como instrumento de agressão ao patrimônio individual. Ora, se o tributo é visto como agressão ao patrimônio individual, o Direito Tributário - como conjunto de norma que regulam o exercício desse poder - passar a ser o escudo para o cidadão defender-se contra uma invasão do Estado (GRECO, 2019, p. 143.).

Outro ponto importante a destacar seria a figura da evasão fiscal, que possui o intuito de evitar a não escrituração, fraude, ou cometimento de ilícito tornando o negócio e/ou planejamento nulo e inválido.

Deve ser levado como o segundo ponto a ser evitado pelo planejador, ou seja, neste quesito o desenvolvedor do planejamento possui como análise a

licitude dos atos ou processos realizados pelo empreendimento, respeitando os limites legais, também como preceitua Greco.

Em suma, a utilização, pelo contribuinte, de instrumentos e providências de disposição econômica de sua vida pessoal, profissional ou empresarial teria como requisitos de validade apenas a licitude dos meios, a precedência em relação ao fato gerador e a inexistência de simulação ou outra hipótese de violação à lei. (GRECO, 2019, p. 205.)

O terceiro e último ponto que deve ser analisado, é a capacidade contributiva, insculpido na Constituição Federal no artigo 145, §1, que traz o seguinte:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

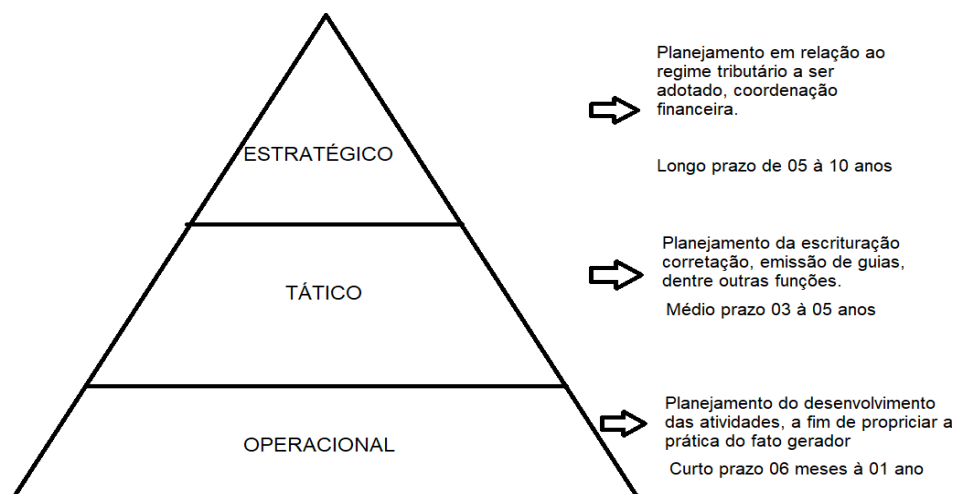
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Esta capacidade está intrinsecamente ligada à disposição econômica de cada contribuinte, valendo-se de seu patrimônio, como forma de justiça tributária, conforme elenca Greco (2019):

Daí o debate sobre planejamento tributário dever, ao mesmo tempo, considerar e conjugar tanto o valor liberdade quanto o valor solidariedade social que dá suporte à capacidade contributiva consagrada no §1 do artigo 145 da CF/88. (GRECO 2019. p. 326.)

Consegue portanto extrair do que foi acima citado, que o planejamento tributário pode dividir-se em três vieses, comumente conhecido como Operacional, Tático e Estratégico.

QUADRO 4: Divisão do planejamento tributário



Fonte: Próprio autor.

Notável pelo quadro acima que se trata de um processo contínuo, que merece reanálise de acordo com a necessidade de cada empreendimento. Os prazos mostrados na figura acima tomam como base lapso temporal de curto, meio e longo prazo.

Afirma-se ser um processo contínuo, uma vez que, com as modificações jurídicas, avanços tecnológicos, alterações normativas e de legislação, acaba necessário o processo de reanálise de acordo com a necessidade do negócio.

5 VANTAGENS COMPETITIVAS OBTIDAS A PARTIR DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO.

A necessidade da existência da tributação é inquestionável para a própria manutenção e desenvolvimento da máquina pública. Para que isso seja possível existem diversos fatos que são praticados incidindo assim o tributo.

Estes tributos podem recair sobre a pessoa física ou a pessoa jurídica, em decorrência da capacidade contributiva, subentende-se que o empreendimento suportará uma maior carga contributiva em relação à pessoa física.

O estudo desenvolvido visou analisar o planejamento tributário como um diferencial competitivo de mercado, que através da diminuição da incidência de tributos ou até mesmo a sua não incidência.

A proposta de cada regime tributário adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro possui as suas peculiaridades, tais como, a diferença de alíquotas praticadas em cada um destes e apuração, cumulatividade, ou até mesmo o crédito de tributos já pagos anteriormente.

Consegue-se analisar positivamente quanto à necessidade do planejador tributário, visto que, o conhecimento jurídico da norma, instruções normativas, ou outros meios legais a serem seguidos, é de suma importância para apreciação do menor regime tributário a ser seguido.

A escolha do regime tributário deverá ser analisada conforme o seguimento de cada empreendimento, vislumbrando a ocorrência ou não de fatos geradores, diferença de alíquotas para determinado seguimento e/ou produto.

Consequentemente com a diminuição da exação estatal, podendo refletir na redução de custos e nos preços de produtos ou serviços mais vantajosos perante aumentando a sua capacidade concorrencial e aderindo a uma parcela maior do mercado.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo visou estudar o planejamento tributário como uma vantagem competitiva de mercado, onde foi abordado desde o início do direito tributário, que apesar de sua idade, é relativamente novo comparado com os demais ramos o direito.

O surgimento do direito tributário pode vangloriar-se de possuir uma data específica de nascimento, datado do ano de 1919, na Alemanha, através da instituição de seu código tributário.

Apesar de possuir autonomia, é relativa, pois todos os ramos do direito possui ligação um com os outros, entretanto o direito tributário possui normas e princípios próprios.

Os tributos é uma das formas de geração de receita para o Estado, sendo divididos em 5 modalidades, impostos, taxas, contribuição de melhoria, contribuição social e empréstimos compulsórios, cada um destes possuindo a sua característica.

O ordenamento jurídico brasileiro adota para as empresas diversos regimes de tributação, abordamos neste estudo, quatro, os principais e mais utilizados, qual sejam: Simples Nacional e Microempreendedor individual, Lucro Presumido e Lucro Real.

Estes regimes possuem peculiaridades como a diferença de alíquotas, apuração de tributos, sistema de crédito e débitos, dentre outros.

Em razão destas peculiaridades de cada regime tributário, é necessária a figura do planejador tributário, que através de sua expertise e conhecimento técnico da norma e legislação, irá adotar os meios adequados e serem seguidos e implementados pelo empreendimento, portanto, entende-se que, o planejamento, não deve extrapolar a razoabilidade quanto à forma, meio e medida em que se é realizado, para que não seja caracterizado como uma elusão, nem tão pouco evasão fiscal.

Salienta-se também, a necessidade contínua, pratica e efetiva do planejamento como meio competitivo, duradouro e de caráter singular para a manutenção e evolução empresarial.

Em suma, o planejamento tributário apresenta-se como uma interdisciplinaridade social, jurídica, política e econômica, trazendo consigo um

grande fruto, a isonomia, tal necessitada no Estado tão desigual, visando garantia que seja efetivada a primazia trazida no Art. 5^a da Constituição Federal.

É possível concluir que, o planejador tributário é essencial para a exação correta de um empreendimento, gerando uma redução de custos que poderá refletir nos preços praticados e aumentar a capacidade concorrencial da empresa. Assim, afirma-se que o planejamento tributário não se tratará apenas de uma atos, mas um conjunto de procedimentos que propõe a planejar melhor a tributação da empresa, evitando a elisão e evasão fiscal, de modo a reduzir a carga tributária suportada por esta.

REFERÊNCIAS

AMARO, L. D. S. **Direito tributário brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. E-book.

BRASIL, **Carga tributária bruta do Governo Geral chega a 33,90% do PIB em 2021**, disponível em [Carga tributária bruta do Governo Geral chega a 33,90% do PIB em 2021 — Português \(Brasil\) \(www.gov.br\)](http://www.gov.br), data de acesso, 11 de setembro de 2022.

_____. [Administração das atividades aduaneiras]. Decreto-lei 6.759 de 5 de Fevereiro de 2009. Brasília, DF. **Presidência da República** [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm. Acesso: 10 Out. de 2022.

_____. [Alteração tabela imposto de renda]. Lei 13.149 de 21 Julho de 2015. Brasília, DF. **Presidência da República** [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2015-2018/2015/lei/l13149.htm, acesso: 01 Nov. de 2022.

_____. [Cobrança de Contribuição de Melhoria]. Decreto-lei 195 de 24 de Fevereiro de 1967. Brasília, DF. **Presidência da República** [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0195.htm. Acesso: 20 Set. de 2022.

_____. [Código Civil]. Lei. 10.406 de 10 de Janeiro de 2022. Brasília, DF. **Presidência da República** [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso: 10 Nov. de 2022.

_____. [Código Tributário], Lei 5.172/1966. Brasília, DF: **Presidência da República** [1966]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso: 16 Agos. de 2022.

_____. [Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR]. Lei 9.393 de 19 Setembro de 1996. Brasília, DF: **Presidência da República** [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9393.htm. Acesso: 02 de Nov. de 2022.

_____. [Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte]. Lei Complementar 123 de 14 Dez. de 2006. Brasília, DF. **Presidência da República** [2022]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso: 04 Nov. de 2022.

_____. [LEI KANDIR]. Lei Complementar 87 de 13 Setembro de 1996. Brasília, DF. **Presidência da República** [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso: 02 Nov. de 2022.

_____. [Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação, e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI]. Lei 7.212 de 15 Junho de 2010. Brasília, DF. **Presidência da República** [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso: 01 Nov. de 2022.

_____. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: **Presidência da República** [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 20 Novem. De 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula 545. Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu. Brasília, DF: **Supremo Tribunal Federal**. [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2346#:~:text=Pre%C3%A7os%20de%20servi%C3%A7os%20p%C3%ABlicos%20e,%C3%A0%20lei%20que%20as%20instituiu>. Acesso: 16 Set. de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 29. É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra. Brasília, DF: **Supremo Tribunal Federal**. [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1282>. Acesso: 16 Set. de 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal. Súmula Vinculante 41. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Brasília, DF: **Supremo Tribunal Federal**. [2022]. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=2218>. Acesso: 10 Out. de 2022.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

GRECO, Marco Aurélio, **Planejamento Tributário**, 4ª edição, São Paulo, Quartier Latin, 2019.

LUCENA, Fábio de Oliveira. **Monografia: arte e técnica de construção**. Campina Grande: Ciência moderna, 2011.

QUINTANILHA, Gabriel S. **Manual de Direito Tributário** - Volume Único. Disponível em: Grupo GEN, 2ª edição. Grupo GEN, 2022.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007

VIANA, Flavia, **A falta de planejamento é um dos vilões da mortalidade das empresas no Brasil**, disponível em <https://sebraepr.com.br/comunidade/artigo/a-falta-de-planejamento-e-um-dos-viloes-da-mortalidade-das-empresas-no-brasil>, data de acesso, 11 de Setembro de 2022.