



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA – UnB  
FACULDADE DE DIREITO  
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

FLÁVIO LUCENA DE ASSUNÇÃO  
MATRÍCULA: 09/80820

IMPOSTO DE VALOR ADICIONADO NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

BRASÍLIA/DF  
2015

FLÁVIO LUCENA DE ASSUNÇÃO

IMPOSTO DE VALOR ADICIONADO NA REFORMA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade de Brasília, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Professor Dr. Antônio de Moura Borges

BRASÍLIA/DF  
2015

A851i

Assunção, Flávio Lucena de.

Imposto de valor adicionado na reforma tributária brasileira. -  
/Flávio Lucena de Assunção.

Brasília: 2015.

72 p. : il.

Inclui bibliografia.

1. Direito tributário - Brasil. I. Título.

CDU: 336.2(81)

TERMO DE APROVAÇÃO

FLÁVIO LUCENA DE ASSUNÇÃO

**Imposto de valor adicionado na reforma tributária brasileira**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de bacharel perante a Faculdade de Direito da Universidade de Brasília à seguinte banca examinadora:

---

Antônio de Moura Borges, Estágio pós-doutoral em Direito  
na Georgetown University  
**Professor Orientador**

---

Valcir Gassen, Pós-doutorado em Direito pela Universidade  
de Alicante  
**Membro da banca examinadora**

---

Othon de Azevedo Lopes, Doutor em Direito pela Pontifícia  
Universidade Católica de São Paulo  
**Membro da banca examinadora**

Aprovado em 16/06/2015

BRASÍLIA/DF  
2015

À minha esposa Lisiane e meus filhos Flávia, Henrique e Matheus. Uma justa homenagem pelo estímulo, paciência e compreensão demonstrados durante a realização deste trabalho.

## AGRADECIMENTOS

Ao Professor Dr. Antônio de Moura Borges, pela orientação e estímulo na matéria Direito Financeiro ministrada durante o curso da UnB, no desenvolvimento deste trabalho e na inestimável colaboração prestada nas atividades da banca examinadora.

Ao Professor Dr. Valcir Gassen, pela orientação e estímulo na matéria Direito Tributário ministrada durante o curso da UnB, no desenvolvimento deste trabalho e na inestimável colaboração prestada nas atividades da banca examinadora.

Ao Professor Dr. Othon de Azevedo Lopes, pela orientação e estímulo na matéria Direito Econômico ministrada durante o curso da UnB, no desenvolvimento deste trabalho e na inestimável colaboração prestada nas atividades da banca examinadora.

Aos meus pais, Gabriel Ramos de Assunção e Lisete Lucena de Assunção, pela educação que me proporcionaram e pelos exemplos de virtude e dignidade que balizaram os meus passos desde o início.

## RESUMO

A cobrança de tributos no mundo começou quando um povo dominou outro no empreendimento das guerras de conquista. Em seguida, os governos dos povos que tinham algum grau de organização começaram a cobrar impostos da sua própria população para financiar o aparato do estado. Os governos foram criando diversos tipos de impostos e as sociedades encontrando maneiras de limitar a atuação do estado no campo tributário. Muitas guerras foram travadas contra o abuso do poder tributante do monarca, resultando em marcos históricos como a Carta Magna de João Sem Terra e as constituições resultantes de revoluções, como a Americana e a Francesa. As normas tributárias organizaram os sistemas de cobrança de impostos e criaram princípios que norteiam o aperfeiçoamento dos tributos. Reformas nos sistemas tributários fazem parte da história de todos os povos. O imposto de valor agregado tem se expandido pelos países do mundo desde a sua adoção na década de 1950 na França. O Brasil foi um dos primeiros países do mundo a adotar o imposto de valor agregado, mas com características que o diferenciam de quase todos os outros países do mundo que o adotam. No bojo das reformas planejadas desde a Constituição de 1988, que definiu o sistema tributário vigente no País, há diversas propostas tendentes a modernizar o que se pode chamar de IVA brasileiro. Este trabalho pretende mostrar vantagens na modernização do sistema tributário brasileiro adotando características do IVA aplicadas nos países mais desenvolvidos do mundo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Direito Tributário; Sistema Tributário Nacional; Imposto de Valor Agregado; Reforma Tributária.

## **ABSTRACT**

The collection of taxes in the world started when a people dominated another in the wars of conquest. Then the governments of the people who had some degree of organization began to levy taxes of their own population to finance the state apparatus. Governments have been creating various kinds of taxes and the societies have been finding ways to limit the state's role in the tax field. Many wars were fought against the abuse of the taxing power of the monarch, resulting in landmarks as John Landless' Magna Carta and constitutions resulting from revolutions, such as the American and the French. The tax rules have organized tax collection systems and established principles that guided the improvement of taxation. Reforms in tax systems are part of the history of all peoples. The value-added tax has spread by countries around the world since its adoption in the 1950s in France. Brazil was one of the first countries in the world to adopt the value-added tax, but with features that set it apart from almost all other countries that adopt it. At the core of the reforms planned since the 1988 Constitution, which defined the current tax system in the country, there are several proposals to modernize what can be called Brazilian VAT. This work aims to show benefits in the modernization of the Brazilian tax system adopting VAT characteristics applied in the most developed countries of the world.

**KEYWORDS:** Tax Law; National Tax System; Value Added Tax; Tax Reform.



## LISTA DE QUADROS

Quadro 1 - Comparação da distribuição de impostos de 1946 a 1988 .....	26
Quadro 2 - Competência tributária por categoria e poder tributante .....	31
Quadro 3 - Evolução da carga tributária brasileira em relação ao PIB .....	33
Quadro 4 - Arrecadação tributária, Brasil, 2004 – 2013 .....	34
Quadro 5 - Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2009 a 2013 (% da Arrecadação Total).....	35
Quadro 6 - Receita Tributária por Relevância do Tributo .....	36
Quadro 7 - Distribuição da carga tributária por estrato de renda .....	38
Quadro 8 - Resumo da configuração do sistema tributário no Brasil.....	42
Quadro 9 - Carga Tributária por Base de Incidência- Brasil e Países da OCDE (2012).....	43
Quadro 10 - Carga Tributária no Brasil e em Países de OCDE – 2012 .....	44
Quadro 11 – Os 151 países que adotaram o IVA até 2013.....	48
Quadro 12 - Arrecadação do ICMS – participação relativa – Principais estados – 2014.....	66

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CIDE - Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS - Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social

CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária

CPMF - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTB – Carga Tributária Bruta

FIESP/FIPE - Federação das Indústrias do Estado de São Paulo/Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas

FINSOCIAL - Fundo de Investimento Social

FMI - Fundo Monetário Internacional

FNDE - Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação

ICM - Imposto sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE - Imposto sobre a Exportação

II - Imposto sobre a Importação

INSS - Instituto Nacional do Seguro Social

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU - Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IR - Imposto de Renda

ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI - Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IVA - Imposto sobre o Valor Agregado

IVC - Imposto Estadual de Vendas e Consignações

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PASEP - Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

UE - União Europeia

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>14</b>
<b>2</b>	<b>TRIBUTOS NO BRASIL</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1</b>	<b>ORIGENS DOS TRIBUTOS</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2</b>	<b>CONCEITOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>18</b>
<b>2.3</b>	<b>FORMAS DE TRIBUTAÇÃO</b> .....	<b>19</b>
<b>2.4</b>	<b>FINANCIAMENTO ESTATAL</b> .....	<b>20</b>
<b>2.5</b>	<b>TRIBUTAÇÃO COMO POLÍTICA ECONÔMICA</b> .....	<b>21</b>
<b>2.6</b>	<b>EVOLUÇÃO DOS TRIBUTOS NO BRASIL</b> .....	<b>22</b>
<b>2.6.1</b>	<b>TRIBUTOS NO BRASIL COLÔNIA</b> .....	<b>22</b>
<b>2.6.2</b>	<b>TRIBUTOS NO BRASIL REPÚBLICA</b> .....	<b>23</b>
<b>2.6.3</b>	<b>A REFORMA DE 1966 E O SURGIMENTO DO ICM</b> .....	<b>25</b>
<b>2.6.4</b>	<b>ALTERAÇÕES DA CONSTITUIÇÃO DE 1988 – O ICMS</b> .....	<b>29</b>
<b>2.7</b>	<b>CARGA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>31</b>
<b>2.8</b>	<b>SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	<b>37</b>
<b>3</b>	<b>IMPOSTO DE VALOR AGREGADO</b> .....	<b>46</b>
<b>3.1</b>	<b>O QUE É O IVA</b> .....	<b>46</b>
<b>3.2</b>	<b>IVA EM PAÍSES DESENVOLVIDOS</b> .....	<b>49</b>
<b>3.2.1</b>	<b>ESTADOS UNIDOS</b> .....	<b>50</b>
<b>3.2.2</b>	<b>JAPÃO</b> .....	<b>50</b>
<b>3.2.3</b>	<b>REINO UNIDO</b> .....	<b>51</b>
<b>3.2.4</b>	<b>ALEMANHA</b> .....	<b>51</b>
<b>3.2.5</b>	<b>CONCLUSÃO SOBRE O IVA EM PAÍSES DESENVOLVIDOS</b> .....	<b>52</b>
<b>3.3</b>	<b>IVA EM PAÍSES DO MERCOSUL</b> .....	<b>53</b>
<b>3.3.1</b>	<b>ARGENTINA</b> .....	<b>53</b>
<b>3.3.2</b>	<b>PARAGUAI</b> .....	<b>53</b>
<b>3.3.3</b>	<b>URUGUAI</b> .....	<b>54</b>
<b>3.3.4</b>	<b>CONCLUSÃO SOBRE O IVA EM PAÍSES DO MERCOSUL</b> .....	<b>54</b>
<b>3.4</b>	<b>O IVA NO BRASIL</b> .....	<b>55</b>
<b>4</b>	<b>REFORMA TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>58</b>

<b>4.1 ASPECTOS GERAIS DA REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>58</b>
<b>4.2 O IVA NA REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.1 PROPOSTA DO DEPUTADO LUIS ROBERTO PONTE.....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.2 PROPOSTA FIESP/FIPE.....</b>	<b>62</b>
<b>4.2.3 PROPOSTA PEDRO PARENTE .....</b>	<b>63</b>
<b>4.2.4 SUBSTITUTIVO MUSSA DEMES.....</b>	<b>63</b>
<b>4.2.5 PROPOSTA DA FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS .....</b>	<b>63</b>
<b>4.2.6 PROPOSTA DO DEPUTADO EDUARDO CAMPOS .....</b>	<b>64</b>
<b>4.2.7 PROPOSTA DO DEPUTADO JOSÉ SERRA .....</b>	<b>64</b>
<b>4.2.8 CONCLUSÃO SOBRE AS PROPOSTAS DE REFORMA.....</b>	<b>65</b>
<b>4.3 DIVERGÊNCIAS NO BRASIL .....</b>	<b>66</b>
<b>5 CONCLUSÃO.....</b>	<b>68</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>70</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A questão tributária é, contraditoriamente, ao mesmo tempo ampla e específica. Ampla porque envolve todas as pessoas e entes governamentais. Específica porque cada imposto tem legislação e peculiaridades que só são conhecidas por aqueles que tratam concretamente sobre o imposto. O problema tributário faz parte da história de todos os países desde sua formação como estados nacionais. É uma construção vivenciada por cada sociedade segundo as circunstâncias experimentadas ao longo do tempo.

O final do século XX e o início do século XXI vêm sendo palco de um processo de aprofundamento da integração política, econômica, social e cultural catalisada pelo progresso alcançado pelos meios de comunicação e transporte, que permite conhecer os acontecimentos com grande rapidez e circular pelo mundo com grande facilidade – processo esse conhecido como “globalização”. O Fundo Monetário Internacional (FMI) identifica como aspectos básicos da globalização o comércio e transações financeiras internacionais, os movimentos de capital e de investimento, a migração de pessoas e a disseminação do conhecimento (FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL, 2000). O FMI identifica também desafios ambientais como a mudança climática, a poluição do ar e o excesso de pesca como características que influenciam as relações entre as pessoas e os governos nesse ambiente globalizado.

No espaço cada vez mais interligado que o processo de globalização proporciona, é natural que experiências bem sucedidas em um lugar sejam copiadas por outro. No campo tributário, o imposto de valor agregado vem crescendo em número de adesões de países desde que foi implantado na França, em meados do século passado.

O tema em estudo não é novo, mas é ciclicamente renovado. Tão logo é implementada uma reforma tributária, é reiniciado o processo de construção de aperfeiçoamentos que vão redundar em nova reforma mais adiante. Teoricamente, os países vivem preparando novas reformas no seu sistema tributário para corrigir distorções, modernizar seus tributos e tornar mais eficientes os serviços que os governos devem prestar às sociedades que os sustentam.

O objetivo da presente pesquisa é demonstrar como os processos de reforma são permanentes e complexos e que o aperfeiçoamento do imposto sobre o valor agregado pode trazer benefícios ao Brasil.

A proposta metodológica da monografia foi realizar pesquisa bibliográfica com uma abordagem qualitativa, valendo-se do método exploratório de natureza descritiva. No estudo exploratório foram identificadas fontes de consulta em bibliotecas da Universidade de Brasília, da Presidência da República e na rede mundial de computadores.

O caminho metodológico partiu da escolha do assunto e sua delimitação, formulação do problema, planejamento do estudo, levantamento bibliográfico, pesquisa bibliográfica com leitura e fichamento, análise dos dados e redação final. Houve diversos ajustes na fase final para adequar a pesquisa à concretude necessária a um trabalho acadêmico de final de curso.

A pesquisa na rede mundial de computadores utilizou como palavras-chave: imposto de valor adicionado, direito tributário, direito econômico, direito financeiro, tributação no Brasil, carga tributária, receita tributária, reforma tributária, código tributário nacional, valor agregado, entre outros nomes específicos de impostos e outros termos ligados ao assunto.

Foi feita, ainda, consulta à base de dados da Biblioteca Digital de Monografias da Universidade de Brasília.

À medida que as sugestões do Professor Orientador foram feitas, buscou-se a correção das falhas apontadas, a ampliação das correções de gramática e estilo e o reordenamento capitular que venha a permitir que a redação final obtenha a clareza e objetividade necessárias ao entendimento do trabalho.

O primeiro capítulo traz esclarecimentos sobre conceitos ligados ao Direito Tributário, um pequeno histórico dos tributos no Brasil, algumas considerações sobre a reforma mais importante já ocorrida na história do País e as linhas mestras que configuram o Sistema Tributário Nacional.

O capítulo seguinte procura esclarecer as características do imposto sobre o valor agregado, como ele se configura nos países que são considerados modelos de modernidade e desenvolvimento, e como se configura nos países vizinhos do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL).

O capítulo final apresenta alguns aspectos sobre reforma tributária, propostas apresentadas em passado recente que podem servir de base a uma reforma que se concretize e críticas às possibilidades de mudança que vem sendo discutidas entre os poderes Legislativo e Executivo.

## 2 TRIBUTOS NO BRASIL

### 2.1 Origens dos Tributos

O vocábulo tributo tem várias significações (JARDIM, 1996, p. 71): para os romanos referia-se ao imposto a que estavam submetidas as províncias; o que um Estado paga a outro em sinal de dependência; o imposto lançado ao povo pelos governos; o que se é obrigado a dar como devido ou merecido e aquilo que se sofre por obrigação ou necessidade. Juridicamente, tributo pode ser quantia em dinheiro, dever jurídico do sujeito passivo, direito subjetivo do sujeito ativo, relação jurídica tributária, norma jurídica tributária e norma fato e relação jurídica.

A palavra tributo tem origem no termo latino *tributum* e significa coisa que é concedida por obrigação, hábito ou necessidade. No Império Romano, era o imposto pago pelos vencidos aos vencedores.

O art. 3º do Código Tributário Nacional define tributo como 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. O artigo 5º diz que os tributos podem ser divididos em impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais (BRASIL, 1966).

Tributo pode ser entendido como uma obrigação jurídica pecuniária (em dinheiro), *ex lege* (nasce da vontade da lei e não da vontade das partes), que não constitua sanção de ato ilícito (não corresponde a uma penalidade), cujo sujeito ativo é, em princípio, uma pessoa pública e cujo sujeito passivo da obrigação encontra-se nesta condição pela vontade da lei (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 9).

As despesas necessárias ao cumprimento das finalidades do Estado, na Antiguidade, eram satisfeitas pelas guerras de conquista, extorsões de outros povos, imposição de empréstimos, rendas produzidas por bens estatais e suas empresas, penalidades infligidas, etc.. A evolução das despesas públicas para custear diversas necessidades coletivas impôs ao Estado a obtenção de uma fonte regular de recursos financeiros. A solução foi a retirada de parte da riqueza dos particulares, de forma coercitiva e sem qualquer contraprestação. (HARADA, 2011, p. 293).

No Império Romano, a tributação tornou-se mecanismo de subjugação de povos conquistados pela obtenção de bens dos povos dominados pelos exércitos dominadores (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 8). A tributação decorria da exigência de bens ou serviços de forma compulsória, com base na força, e sem contrapartida. Ao longo da



história, os governos passaram a cobrar do próprio povo contribuições, benefícios, doações, etc., em caráter coativo e sem correspondência a benefício para o contribuinte. O movimento constitucionalista consequente das Revoluções Francesa e Americana institucionalizou o poder tributário.

A aceleração do desenvolvimento do pensamento econômico corresponde ao início do processo de declínio do Estado Absolutista que culminou com a Revolução Gloriosa, em 1688. Essa revolução iniciou a prática seguida até hoje na política britânica, que é a da Monarquia Parlamentar, em substituição ao absolutismo, onde o poder do rei é limitado pelo parlamento.

A concentração de forças nas mãos do rei impedia o desenvolvimento do reconhecimento de direitos por parte dos súditos. A necessidade do estabelecimento de direitos e garantias individuais pela sociedade para proteger os súditos dos abusos executados pelo soberano provocou o acordo feudal do Rei João Sem-Terra (Magna Carta) com os barões, na Inglaterra, em 1215, fazendo nascer o princípio da legalidade para limitar a atuação do estado no campo tributário (FIGUEIREDO, 2011, p. 29). Segunda-feira, 15 de junho de 2015, a Rainha Elizabeth II comemorou os 800 anos da Magna Carta, em Runnymede, um prado à beira do Tâmis, nos arredores de Londres, onde o texto foi selado pelo rei John (1166-1216). A Magna Carta estabeleceu, pela primeira vez na história, o princípio de que ninguém está acima da lei, nem o rei (COLOMBO, 2015).

A Carta Magna, de 1215, na Inglaterra garantiu que nenhuma taxa de isenção do serviço militar nem contribuição alguma seria criada, salvo consentimento do conselho comum do reino (MARTINS, 2011, p. 2).

O aumento excessivo da tributação conduziu outros povos à luta contra a cobrança desmedida. Como forma de limitar o excesso de impostos, delegados dos contribuintes votavam os impostos nas Cortes de Leão, na Espanha, em 1188; as Cortes de Lamengo eram convocadas em Portugal, em 1413; e os Estados Gerais reuniam nobreza, clero e povo, na França, desde o início do século XVI (HARADA, 2011, p. 294).

Com efeito, a cobrança de impostos esteve entre as causas de grandes revoluções ou transformações sociais como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas, a Guerra dos Farrapos e a Inconfidência Mineira.

As cartas políticas de quase todos os países tornaram consagrado o princípio de que a receita tributária precisa ser aprovada pelos representantes do povo. Por ocasião da descoberta, as leis portuguesas eram aplicadas no Brasil. O pau-brasil era monopólio real, poderia ser explorado pelos particulares mediante o pagamento de um quinto do produto da

venda, em espécie. Mercadorias importadas e exportadas pagavam 10%. Metais e pedras preciosas pagavam um quinto do seu valor como imposto. Pescado e colheita de todos os produtos da terra pagavam 10%. Mas já na primeira Constituição Outorgada, de 1824, há prescrição de iniciativa da Câmara dos Deputados em matéria de impostos. As demais constituições brasileiras disciplinam o tributo como uma relação jurídica entre o Estado e o contribuinte estabelecida sob o império da lei.

## **2.2 Conceitos de Direito Tributário**

Alguns conceitos da área do Direito, aplicados às questões tributárias, podem contribuir para facilitar o entendimento dos assuntos desenvolvidos na sequência da pesquisa.

Direito Tributário é um conjunto de princípios, de regras e de instituições que regem o poder fiscal do Estado e suas relações (MARTINS, 2011, p. 10). É com base no Direito Tributário que se estabelecem os conceitos e princípios que regem as relações entre estado e sociedade para arrecadar recursos para sustentar o aparato governamental.

Soberania é a capacidade de organizar-se juridicamente e impor no seu território a universalidade de decisões que respeitem os limites éticos de convivência (MARTINS, 2011, p. 14).

É baseado na soberania que o Estado cobra parte dos rendimentos de seus cidadãos, com o objetivo de realizar os custos de manutenção de repartições públicas, segurança pública, limpeza de ruas, máquina arrecadatória, salários de funcionários e outras necessidades de sua existência (MARTINS, 2011, p. 15).

O poder de tributar do Estado precisa ser limitado para evitar que toda, ou a maior parte, da riqueza do contribuinte seja tributada.

A ordem econômica é o tratamento jurídico disciplinado pela Constituição para conduzir a vida econômica da Nação, legitimando a intervenção do estado no domínio privado econômico (FIGUEIREDO, 2011, p. 37).

A competência tributária definida na Constituição Federal (BRASIL, 1988) (BRASIL, 1988) delimita o poder tributário do Estado e dos entes que o constituem.

No entendimento de Ruy Barbosa Nogueira, o Direito Tributário é a disciplina da relação entre o fisco e o contribuinte, resultante da imposição, arrecadação e fiscalização dos impostos, taxas e contribuições (HARADA, 2011, p. 295).

Segundo o professor Geraldo Ataliba, o Direito Tributário é o sub-ramo do Direito Público que fixa os princípios e normas que regem as relações entre o Estado e os

particulares, no que toca a atividade financeira daquele, tendo em vista a arrecadação de tributos (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 9).

Para o professor Rubens Gomes de Souza, o Direito Tributário é o ramo do Direito Público que rege as relações jurídicas entre o Estado e os particulares decorrentes de atividades financeiras do Estado no que se refere à obtenção de receitas que correspondam ao conceito de tributos (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 9).

O Direito Tributário tem princípios próprios, como o da legalidade tributária, da capacidade contributiva, da anterioridade, da proibição do confisco.

A relação jurídica tributária compreende um sujeito ativo (credor), um sujeito passivo (devedor) e um objeto (prestação).

A Constituição Federal de 1934 foi a primeira a trazer regras de Direito Tributário.

### **2.3 Formas de Tributação**

Os sistemas tributários modernos possuem três formas básicas de tributação: sobre a renda, sobre o consumo e sobre a propriedade.

No Brasil, o imposto sobre a renda é de competência federal e incide sobre os salários dos trabalhadores e outras fontes de renda (alugueis, ganhos sobre atividades extras, etc.) e sobre a renda de pessoas jurídicas. A Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) é cobrada sobre a receita bruta mensal das vendas de mercadorias e serviços e sobre os ganhos financeiros da pessoa jurídica.

Há diversos impostos no Brasil sobre o consumo de bens ou de serviços. Eles têm suas alíquotas aplicadas sobre o valor das mercadorias ou serviços, que é a base de cálculo do imposto. Eles são considerados tipos de impostos sobre o valor agregado. No nível federal, existe o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). No nível estadual, há o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS). E no nível municipal, existe o Imposto sobre Serviços (ISS).

A propriedade é tributada pelo Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), pelo Imposto Territorial Rural (ITR) e pelo Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). O IPTU é cobrado pelos municípios. Ele incide sobre a propriedade territorial de áreas urbanas. O ITR é de competência da União, mas a arrecadação vai para os estados e municípios arrecadadores. O IPVA é de competência dos estados e é cobrado sobre a propriedade de veículos automotores.

A distribuição dos impostos entre os entes da federação define, de maneira geral, os impostos sobre a renda para a União, os impostos sobre o consumo para os estados e os impostos sobre a propriedade para os municípios.

## **2.4 Financiamento Estatal**

A finalidade do Estado é a realização do bem comum (HARADA, 2011, p. 3). Esse bem comum promove o bem-estar que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, estimula a compreensão e a prática de valores espirituais. Para alcançar essas finalidades, o Estado executa inúmeras atividades, sendo algumas delas de caráter essencial, como a segurança pública, as atividades ligadas à justiça, etc. Antigamente, o Estado valia-se da requisição de bens e serviços de seus súditos para desenvolver essas atividades. Atualmente, o Estado desenvolve sua atividade financeira voltada para obter, gerir, e aplicar recursos financeiros necessários a realizar o bem comum da sociedade.

A arrecadação tributária é uma das principais ferramentas do governo para interagir com o mercado. O sistema tributário ideal e eficiente valoriza de forma marcante a equidade, a progressividade, a neutralidade e a simplicidade como princípios fundamentais do sistema e de cada um dos tributos que o integram. Nesse sistema ideal, destacam-se características como: todos devem ser tributados de forma equitativa; deve ser minimizada a interferência nas decisões econômicas nos mercados; o imposto deve ser usado como meio de corrigir as ineficiências do setor privado, caso existam; a utilização de políticas tributárias deve ser favorecida com relação aos objetivos de estabilização e crescimento; a administração deve ser eficiente, isenta de arbitrariedades e de fácil compreensão para o contribuinte; e os custos administrativos e de atendimento devem ser baixos (SASTRE, 2010, p. 13).

As necessidades coletivas, como construções de edifícios públicos, monumentos comemorativos, cemitérios, estádios, aeródromos, hospitais, pontes, praças, ruas, viadutos, estradas, manutenção de sistemas de transporte e comunicação, são de interesse geral e satisfeitas sob o regime de direito público. Contudo, até o Século XIX a defesa liberal de um Estado Mínimo restringia as atividades do Estado ao campo de atuação do poder público. Essa perspectiva começa a ser alterada ainda no final do Século XIX, mas apenas após a Segunda Guerra Mundial, quando torna-se nítido o fenômeno de crescimento do Estado, que passou a ser mais intervencionista para satisfazer o aumento da demanda por gastos sociais e reorganizar a economia (HARADA, 2011, p. 5).

## 2.5 Tributação como Política Econômica

Os tributos também são utilizados como instrumentos de política econômica. Quanto mais aumenta a intervenção do Estado na economia, maior a necessidade de ações realizadas pelo governo para atingir determinadas finalidades relacionadas com a situação econômica. Essas ações buscam atingir objetivos por meio de instrumentos econômicos, divididos entre as políticas monetária, fiscal e cambial (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 13).

Os governos federal, estaduais e municipais atuam em conjunto para o estabelecimento das políticas econômicas adotadas no país. A política monetária controla a quantidade de moeda em circulação no país, a política fiscal determina as fontes de arrecadação e os gastos públicos brasileiros e a política cambial regulamenta as operações de compra e venda de moedas estrangeiras, sobretudo as decorrentes do comércio exterior e dos fluxos internacionais de investimentos.

As necessidades do Estado relacionadas aos mercados externo e interno podem induzir a utilização de tributos como instrumento de política econômica para atingir fins além da arrecadação. Esses tributos são denominados de extrafiscais. As formas que o Estado pode adotar para intervenção fiscal são as seguintes (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 13):

a) intervenção por aumento ou diminuição da carga tributária global: mediante a utilização deste instrumento, pode o Estado alterar para mais ou para menos a carga tributária em determinadas operações para que ela possa atingir os resultados econômicos esperados numa determinada conjuntura interna ou internacional;

b) intervenção mediante discriminação: o Estado pode escolher alguns impostos para intervir em determinados ramos de atividade ou setores da economia, mediante isenções, se achar benéfico para a sociedade, ou restrições, se achar prejudicial;

c) intervencionismo por amputação: por meio do aumento de impostos sobre rendas e heranças elevadas, objetivando-se amputar parte delas, como forma de tentar igualar o nível de vida dos indivíduos, tendo tal forma de intervenção um efeito direto e uma finalidade social;

d) intervencionismo por redistribuição: o Estado utiliza o seu poder de tributar com uma distribuição de rendas entre as classes da sociedade.

São considerados tributos extrafiscais, no caso brasileiro, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações Financeiras.

## 2.6 Evolução dos tributos no Brasil

### 2.6.1 Tributos no Brasil Colônia

A primeira forma de tributação no Brasil foi o chamado quinto do pau-brasil, correspondente à quinta parte do produto da venda da madeira por aqueles que a exploravam.

De 1532 a 1762, foram criados vários impostos. O de Rendas do Real Erário (Portugal) correspondia ao monopólio do comércio do pau-brasil, especiarias e drogas; direitos régios cobrados nas alfândegas reais sobre importação e exportação de mercadorias, o quinto (20%) dos metais e pedras preciosas e o dízimo (10%) do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhido ou fabricado. O de Rendas do Donatário (Capitão-Mor e Governador) correspondia ao monopólio das explorações de moendas d'água e de quaisquer outros engenhos, direitos de passagem dos rios (barcagem), quinto (20%) do pau-brasil, especiarias e drogas, o dízimo do quinto (2%) dos metais e pedras preciosas que se encontrassem na Capitania e redizima (10% da dízima) de todas as rendas da Coroa (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 15).

De 1763 a 1808, foram criados tributos como: subsídio literário para custeio dos mestres-escolas, arrecadados sobre cada rês abatida, aguardente destilada ou carne verde (Alvará de 23/11/1772); mestrado das ordens militares (Alvará de 02/06/1774); direitos de 10%, 20%, 24% ou 40% da pólvora estrangeira (Alvará de 13/07/1778); subsídios do açúcar e algodão (Alvará de 18/09/1779); subsídios do tabaco em pó (Alvará de 18/09/1779); e imposto sobre o ouro; botequins e tabernas; e sobre aguardente (Alvará de 18/03/1801) (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 16).

A chegada da família real, em 1808, transformou o Brasil em sede da monarquia portuguesa. Houve grande aumento das despesas públicas e a necessidade de aumento das receitas (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 17). Foram criados então os tributos sobre importados no País (Carta Régia de 28/01/1808); direitos de importação, cobrados em decorrência da entrada de produtos: Direito de Guindaste (Alvará de 25/04/1808); décima dos prédios urbanos, cobrada sobre o rendimento líquido (10%) dos imóveis localizados no litoral e lugares mais populosos do interior (Alvará de 27/06/1808). Posteriormente, esse imposto passou a denominar-se décima urbana e depois imposto sobre prédios urbanos; pensão para Capela Imperial (Alvará de 20/08/1808); imposto de 10% sobre compra, venda e arrematação de imóvel urbano, o chamado imposto de sisa dos bens de raiz (Alvará de 03/06/1809), o qual foi convertido no imposto sobre transmissão imobiliária por ato inter vivos; meia sisa dos escravos, onerando toda a venda de escravo que fosse “negro ladino” (escravo que possuía um

ofício) (Alvará de 03/06/1809); imposto de selo sobre papel (Alvará de 17/06/1809); direito de entrada de escravos novos (Alvará de 22/06/1810); imposto de banco, onerando as carruagens, lojas, armazéns ou sobrados e navios (Alvará de 20/10/1812); e subsídio real, correspondente aos direitos sobre a carne e as lãs grosseiras manufaturadas no País.

Contudo, a independência do Brasil, em 7 de setembro de 1822, não trouxe grandes mudanças ao sistema tributário, porque permaneceram em vigor as leis portuguesas da Corte de Lisboa e do Príncipe Regente. Tal situação não foi alterada no período regencial, perdurando em seus traços essenciais até o advento da República.

## **2.6.2 Tributos no Brasil República**

O Regime federativo foi adotado após a Proclamação da República, em 1889, e aumentou a necessidade de autonomia financeira de Estados e municípios. No entanto, a estrutura tributária republicana foi herdada do Império e vigorou até a década de 1930. A Constituição Republicana de 1891 adotou, sem maiores modificações, a estrutura tributária existente ao final do Império e definiu impostos de competência da União e dos Estados (VARSAÑO, 1996, p. 2). A fixação dos impostos municipais deveria ser realizada pelos Estados. Até 1933, a composição tributária ficou estabelecida como sendo da União: impostos sobre importação; direitos de entrada, saída e estada de navio; taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais. Aos Estados caberia: imposto sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; imposto sobre imóveis rurais e urbanos; imposto sobre transmissão de propriedades; imposto sobre indústrias e profissões; taxas de selo quanto a atos emanados de seus governos; e contribuições concernentes aos seus correios e telégrafos.

Ademais, a Constituição de 1891 estabeleceu princípios tributários que existem até hoje, como os princípios da uniformidade tributária, da imunidade recíproca, da não limitação ao tráfego por meio de tributo, da irretroatividade das leis, da legalidade, da igualdade e da estrita legalidade tributária.

Essa Constituição reconheceu a autonomia dos municípios, mas não lhes possibilitou autonomia tributária enquanto atribuiu aos Estados a competência dos impostos municipais. Permitiu à União e aos Estados criar impostos, cumulativos ou não, possibilitando que a União criasse o Imposto sobre Vendas Mercantis, em 1922, transformado depois no Imposto sobre Vendas e Consignações, de competência estadual.

Antes da Constituição de 1934, o imposto de importação representava a principal fonte de receita da União, significando cerca da metade da receita total, enquanto o imposto de consumo correspondia a cerca de 10%. A Primeira Guerra Mundial reduziu os fluxos de

comércio exterior obrigando o governo a buscar receitas com base doméstica para compensar as oriundas das taxas de importação. Os impostos sobre o consumo e sobre o rendimento cresceram de importância. Ao final da guerra, a receita de importação voltou a crescer, mas não recuperou o patamar de antes desse período (VARSANO, 1996, p. 3).

A principal fonte de receita estadual era proveniente do imposto de exportação (40%) que era cobrado sobre exportações para o exterior ou para outros estados. Havia também o imposto de transmissão de propriedade e o imposto sobre indústrias e profissões. Os municípios arrecadavam com o imposto sobre indústrias e profissões e o imposto predial.

A Constituição de 1934 alterou a estrutura tributária impedindo os Estados de cobrar o imposto sobre exportações nas transações interestaduais e permitindo que cobrassem imposto sobre vendas e consignações. Os municípios receberam competência para criar alguns impostos. Houve vedação de bitributação para os casos de competência concorrente entre União e Estados e a repartição da receita de impostos entre diferentes esferas de governo.

Os Estados perderam a competência privativa de tributação do consumo de combustíveis de motor a explosão na Constituição de 1937, mas mantiveram o imposto sobre vendas e consignações. Os municípios perderam a competência de tributar a renda das propriedades rurais. Três anos depois, a Lei Constitucional nº 3 vedou aos Estados o poder de tributar a produção e o comércio, a distribuição e exportação de carvão mineral nacional e de combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem, direta ou indiretamente (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 19).

A estrutura tributária não foi alterada pela Constituição de 1946, mas a distribuição de receitas sofreu modificações. O imposto único sobre combustíveis e minerais arrecadado pela União passou a ter participação dos Estados, que perderam integralmente o imposto de indústria e profissões, que passou para a esfera municipal. O imposto sobre vendas e consignações cresceu de importância nessa década. Da arrecadação estadual de 45,1% do total dos impostos em 1940, subiu para 60,7% em 1946, sendo a principal fonte de receita dos Estados.

Uma das intenções da Constituição de 1946 era reforçar as finanças municipais. A previsão legal de transferência dos estados para os municípios de 30% do excesso de arrecadação não foi cumprida pela maioria dos estados. Cotas do imposto de renda que deveriam ser repassadas aos municípios começaram a ser distribuídas em 1948, sendo calculadas em um ano, com base na arrecadação do ano anterior, para distribuição no ano seguinte. Dessa forma, os municípios recebiam cotas corroídas pela inflação que eram distribuídas igualmente entre os municípios, estimulando o crescimento do número de



idades. Ademais, em 1945 havia 1.669 municípios, número que cresceu para 3.924 vinte e um anos depois. Muitos municípios dependiam dessas transferências que diminuía com o crescimento do número de municípios (VARSANO, 1996, p. 6).

A importância relativa dos impostos internos sobre produtos cresceu no período 1946/1966. O imposto sobre o consumo representava mais de 45% do total coletado em tributos pela União. O imposto sobre vendas e consignações correspondia a quase 90% da receita dos estados e o imposto de indústrias e profissões, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, correspondia a quase 45% do total dos tributos arrecadados pelos municípios (VARSANO, 1996, p. 6).

### **2.6.3 A Reforma de 1966 e o surgimento do ICM**

O sistema tributário implantado pela Constituição de 1946 não atendia às necessidades vivenciadas pelos governos federal e estaduais vigentes em 1964, momento em que o País convivia com altos índices inflacionários e despesas crescentes. A ausência de regras uniformes e claras era uma realidade que foi enfrentada pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965. Ela modificou o sistema tributário implantando as seguintes alterações:

- reunião de toda a matéria tributária num só capítulo denominado Sistema Tributário Nacional;
- definição de competência e nomenclatura dos impostos em termos econômicos e não somente em termos jurídicos;
- estabelecimento de um conjunto de normas interligadas;
- supressão de alguns impostos federais, estaduais e municipais, com vistas à extinção da cumulatividade dos tributos;
- e divisão dos impostos incidentes sobre o comércio exterior, a produção e circulação, o patrimônio e a renda e os impostos especiais.

O quadro a seguir registra a distribuição de impostos segundo: a Constituição de 1946 e a Emenda Constitucional nº 5, de 1961; a Emenda Constitucional nº 18; e a Constituição de 1988. Muitos impostos se repetem ao longo das modificações realizadas (de Importação, de Renda, Extraordinários, Transmissão Causa Mortis, Predial e Territorial Urbano). Alguns impostos são revogados e outros são criados.

Quadro 1 - Comparação da distribuição de impostos de 1946 a 1988

Entes governamentais	Constituição de 1946 e a Emenda Constitucional nº 5	Emenda Constitucional nº 18	Constituição de 1988
União	de Importação	de Importação	de Importação
	de Consumo	sobre Produtos Industrializados	sobre Produtos Industrializados
	Únicos	Únicos (combustíveis, lubrificantes, energia elétrica e mineral)	sobre Grandes Fortunas
	de Renda	de Renda	de Renda
	sobre Transferência de Fundos para o Exterior	sobre Exportação	sobre Exportação
	Extraordinários	Extraordinários	Extraordinários
	Especiais	sobre Operações Financeiras	sobre Operações Financeiras
	sobre Negócios de sua Economia	sobre Transporte e Comunicação	
	Territorial Rural	Territorial Rural	
estados	sobre Vendas e Consignações	sobre Circulação de Mercadorias	sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
	sobre Transmissão Causa Mortis	de Transmissão de Bens Inter Vivos e Causa Mortis	de Transmissão Causa Mortis e Doação
	sobre Exportação		sobre Propriedade de Veículos Automotores
	sobre Atos Regulados por Lei Especial		Adicional de Imposto de Renda (REVOGADO)
	Especiais		
municípios	Territorial Rural	sobre Serviços	sobre Serviços
	de Transmissão Inter Vivos		de Transmissão Inter Vivos
	Predial e Territorial Urbano	Predial e Territorial Urbano	Predial e Territorial Urbano
	de Indústria e Profissões		sobre Vendas a Varejo de Combustíveis (REVOGADO)
	de Licença		
	sobre Diversões Pública		
	sobre Atos de sua Economia		

Fonte: Próprio autor, com dados de (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 22)

O controle do governo federal foi garantido por um sistema tributário centralizador com objetivos de elevar o nível do esforço fiscal da sociedade, alcançar o equilíbrio orçamentário e obter recursos financeiros para impulsionar o crescimento econômico.

A mudança importante que ocorreu após as transformações proporcionadas pela Emenda de 1966 foi a reorganização tributária implantada com a Constituição de 1988. Essa reformulação pretendeu reforçar o pacto federativo com o aumento de arrecadação de receitas pelos estados e municípios.

Uma comparação da distribuição dos impostos entre a União, os estados e municípios segundo as Constituições de 1946 e 1988 e a Emenda Constitucional nº 18/1966 permite concluir que a base tributária de distribuição dos impostos sobre a renda e o comércio exterior cabia a União, o consumo para os estados e a propriedade para os municípios.

A Reforma Tributária de 1966 extinguiu o Imposto Federal de Consumo e o Imposto Estadual de Vendas e Consignações (IVC) e criou o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM), os quais existem até hoje com alterações marginais. Enquanto o IPI é um imposto com base de incidência restrita a produtos industrializados nacionais e importados, de âmbito federal, o ICM, agora ICMS, incidente sobre o valor agregado, gerado em cada etapa do processo de produção e circulação de bens e foi inspirado no IVA europeu (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 23).

A reforma de 1966 foi bem sucedida ao reabilitar rapidamente as finanças públicas e recuperar a receita tributária de 8,6% do PIB, em 1962, para 12%, em 1965. Essa reforma eliminou os impostos cumulativos, que foram substituídos pelo imposto sobre o valor adicionado e concebeu um sistema tributário como sistema e não um conjunto desconexo e incoerente de fontes de arrecadação, verdadeiro instrumento de estratégia de crescimento acelerado (VARSANO, 1996, p. 9).

A competência para a criação do ICM era partilhada entre estados e municípios até que o Ato Complementar nº 31, de 1966, revogou a competência dos municípios e lhes conferiu participação de 20% no produto da arrecadação estadual como compensação.

As principais características do ICM eram a não cumulatividade, a reduzida seletividade, a uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias, a subdivisão do encargo do imposto entre vários contribuintes, a possibilidade de transferência do saldo remanescente do crédito tributário de um para outro período de recolhimento do tributo e a ampliação da base de tributação.

A não cumulatividade do ICM era proporcionada pela dedução em cada incidência do montante do tributo cobrado na operação anterior. Essas deduções eliminavam as distorções

causadas pela cumulatividade dos antigos impostos sobre vendas, que incidiam em cascata, tantas vezes quantas fossem as etapas de circulação da mercadoria elevando o preço do produto com a interferência do imposto na sua formação.

A reduzida seletividade era alcançada ao isentar da incidência somente a venda a varejo de gêneros de primeira necessidade. Apesar disso, os Estados praticavam a seletividade com a concessão de benefícios fiscais, tais como a redução de base de cálculo ou até mesmo isenção de algumas mercadorias.

Foi estabelecida a uniformidade de alíquotas para todas as mercadorias, cabendo ao Senado federal a competência de definir alíquotas máximas nas operações entre os estados e garantir o equilíbrio nas operações entre aqueles que produzem e os que consomem.

O encargo do imposto ficou dividido entre vários contribuintes em diversas fases da produção ao consumo, possibilitando arrecadar recursos com mais rapidez. Tornou-se possível transferir o saldo remanescente do crédito tributário de um para outro período de recolhimento do tributo. A base de tributação foi ampliada com a definição da hipótese de incidência a partir do conceito econômico da circulação de mercadorias, independentemente da natureza jurídica da operação.

Poucos anos após a reforma de 1966, começou a ficar claro para o governo federal que a concessão de incentivos corroia fortemente a receita. Para reforçar as fontes de financiamento governamental, foi criada em 1970 a contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), marcando o ressurgimento da cumulatividade de tributação. Além disso, parcela dos incentivos concedidos foi direcionada ao Programa de Integração Nacional e Programa de Redistribuição de Terras e Estímulo à Agropecuária do Norte e Nordeste, reduzindo os incentivos concedidos por intermédio do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e tornando essas receitas vinculadas aos fundos de participação dos estados e municípios (VARSANO, 1996, p. 11).

Finalmente, a Emenda Constitucional nº 23/83 elevou os percentuais dos fundos de participação dos estados e dos municípios que eram de 12,5% e 13,5%, em 1984, para 14% e 16%, a partir de 1985, respectivamente. A perda do poder de arrecadação da União representou uma queda de quase 10 pontos percentuais no total da receita tributária entre 1983 e 1988 e uma queda na participação da arrecadação dos três níveis de governo de cerca de cinco pontos. Foi nesse ambiente que foi iniciado o processo de elaboração da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) (BRASIL, 1988).

#### 2.6.4 Alterações da Constituição de 1988 – O ICMS

A Assembleia Nacional Constituinte de 1987 fracionou a discussão do papel do estado por quase todas as vinte e quatro subcomissões que iniciaram a preparação dos textos, enquanto que uma subcomissão desenhava o sistema tributário, criando um sistema de financiamento insuficiente para o tamanho do estado. Isso proporcionou uma previsão irreal da disponibilidade de recursos para o financiamento de suas ações, consolidando a situação de desequilíbrio orçamentário existente.

Contudo, a recuperação da carga tributária não foi um dos objetivos da reforma. A necessidade de fortalecimento da federação exigia o aumento do grau de autonomia fiscal dos estados e municípios e a desconcentração dos recursos tributários disponíveis com a correspondente transferência de encargos da União para os demais entes governamentais que recebessem tais encargos (VARSAÑO, 1996, p. 13).

A Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) (BRASIL, 1988) trouxe importante reforma do sistema tributário nacional. A partir dela, houve maior descentralização de receitas, ampliando a participação dos governos estaduais e municipais na arrecadação tributária. A base do Imposto Sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS, até então ICM) foi ampliada com a inclusão dos impostos únicos. Foi suprimida a competência da União para conceder isenção de impostos estaduais e municipais. O federalismo fiscal brasileiro foi aprofundado.

Paralelamente, foram criados novos impostos e elevadas as alíquotas dos impostos existentes para compensar a União pela perda de receita dos impostos únicos sobre energia, transportes, minerais, comunicações e combustível, transferidos para os estados sem a transferência de encargos. Tributos cumulativos na forma de contribuições sociais foram adicionados ao sistema tributário. Em 1989, foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A COFINS teve aumento de alíquota de 0,5% para 3%. Mais adiante, em 1993, foi criado o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras, que vigorou até 1994, sendo recriado em 1996 como contribuição social.

O ICMS foi criado com ampliação das bases de tributação do ICM e passou a tributar:

- os serviços de transporte interestadual e intermunicipal, anteriormente de competência federal, mantidos para os municípios os de natureza estritamente municipal;
- os serviços de comunicações, de competência anterior da União, também mantidos para os municípios os exclusivamente municipais;

- e as operações com combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes, energia elétrica e minerais, anteriormente sujeitos aos impostos únicos da União.

Por outro lado, a repartição da competência tributária, pós CF/1988, incorporou contribuições sociais (receitas vinculadas à Previdência, Saúde e Assistência Social) que visavam recompor as finanças da União (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 25).

O ICMS privilegiou a seletividade ao reduzir a tributação para produtos e serviços de primeira necessidade e aumentar sobre mercadorias e serviços supérfluos. E ampliou a autonomia dos estados que passaram a fixar as alíquotas internas por meio de lei ordinária.

Houve redistribuição de rendas dos estados produtores para os estados consumidores nos casos de operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado noutro Estado, ocasião em que se aplica a alíquota interestadual quando o adquirente for contribuinte do ICMS, cabendo ao Estado destinatário à cobrança da diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

O Senado Federal ganhou competência para fixar alíquotas mínimas em operações internas e perdeu a competência genérica em fixar a alíquota máxima nas operações e prestações internas, mantendo essa competência para casos de conflito específico que afete interesse de mais de um estado.

A concessão de benefícios fiscais só poderia ser feita baseada em lei específica federal, estadual ou municipal. Isenções, incentivos e benefícios fiscais relativos ao ICMS seriam regulados em lei complementar.

A Lei Complementar 87/96, também conhecida como Lei Kandir, modificou o ICMS com as seguintes alterações: desoneração do imposto nas remessas para o exterior de produtos industrializados, semi-elaborados e primários, aumentando assim a competitividade dos produtos exportáveis; extensão a todas as atividades, industrial, comercial ou prestacional, de créditos fiscais relativos ao consumo de energia elétrica, utilização de serviços de comunicação e aquisição de bens do ativo fixo; e permissão para transferência de crédito acumulado em função das exportações a outros estabelecimentos localizados no Estado.

A Constituição de 1988 reduziu os recursos disponíveis para a União com o aumento das transferências tributárias e limitação das suas bases impositivas, consolidando a situação de desequilíbrio do setor público e concentrando a insuficiência de recursos na União para atender os encargos que deveriam ser descentralizados para os estados e municípios e não foram. Além disso, a União registrou perda de recursos desde 1984 em virtude da estagnação econômica que completava quatorze anos às vésperas do Plano Real (julho de 1994), combinada com a aceleração da inflação e a deterioração da administração fazendária. Nesse

sentido, Varsano (1996, p. 16) entende que promulgada a Constituição, já havia a necessidade de nova reforma tributária do Estado brasileiro.

O quadro a seguir apresenta os impostos ou contribuições distribuídos por categorias e competência dos entes governamentais.

Quadro 2 - Competência tributária por categoria e poder tributante

CATEGORIA	GOVERNO	IMPOSTOS OU CONTRIBUIÇÃO
Comércio Exterior	União	Imposto sobre Importação – II Imposto sobre Exportação - IE
Patrimônio e Renda	União	Imposto sobre a Renda - IR Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR
	Estados	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCD
	Municípios	Imposto Predial e Territorial Urbano – IPTU Imposto sobre Transmissão Inter Vivos - ITBI
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Imposto sobre Operações Financeiras - IOF
	Estados	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS
	Municípios	Imposto sobre Serviços – ISS
Contribuições Sociais	União	Sobre a Folha de Pagamentos - INSS Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS Para o Programa de Integração Social - PIS Para a Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP Sobre Movimentação Financeira - CPMF Sobre o Lucro Líquido - CSLL
	Estados e Municípios	Sobre salários para custeio da previdência de seus funcionários

Fonte: (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 26).

Após a Constituição, continuou o desequilíbrio fiscal e financeiro crônico do Estado brasileiro, que conduziu a adoção de medidas para compensar perdas que pioraram a qualidade da tributação e dos serviços prestados. Foi criada a contribuição sobre o lucro líquido das empresas, em 1989, a alíquota da Cofins foi aumentada de 0,5% para 2%, assim como as alíquotas do Imposto sobre Operações Financeiras e foi criado o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), como mais um tributo cumulativo (VARSANO, 1996, p. 17).

## 2.7 Carga Tributária

O registro sistemático das contas nacionais no Brasil começou em 1947. Naquela época, a carga tributária era de 13,8% do PIB, mantendo-se entre 14,5% e 18,7% nos anos 50.

A década de 1960 começou com diminuição da carga para 15% e subindo a 25% até o final da década. Os anos 70 mantiveram o percentual em torno dos 25%. A década de 80 apresentou carga tributária média de 24,8%, com variações positivas e negativas em torno de 2,5 pontos.

A década de 90 começou com o maior índice registrado até então, 28,78%. Correspondeu ao Plano Collor, que reduziu os índices inflacionários e fez com que as perdas decorrentes entre o intervalo das vendas e o pagamento dos tributos corresse menos os valores arrecadados. A política de incentivos ao pagamento de tributos com recursos retidos no Banco Central contribuiu para a redução da sonegação e o registro de uma carga tributária maior. Essa grande variação também é decorrente das principais medidas adotadas na ocasião, entre elas o fim do anonimato, inclusive dos títulos ao portador, e o corte nos incentivos dos impostos sobre a renda, produtos industrializados e importação (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 29).

A elevação da receita tributária de 6% do PIB, em um ano de contração de 4%, deve-se ao fato de a arrecadação incidir sobre estoques financeiros, na captação da atividade informal e no uso do dinheiro retido pelas autoridades monetárias, sendo pouco afetada pela acentuada redução dos fluxos financeiros após a aplicação do plano Collor.

Em 1991, a carga tributária voltou ao patamar de 25% do PIB e permaneceu assim nos três anos seguintes. Em 1994, com a implantação do Plano Real, ela retorna ao patamar dos 28%. Em 1999, a carga tributária atinge novo recorde histórico de 32,99% do PIB.

Ademais, no período de 1995 a 1999, em termos de divisão do “bolo tributário”, a União teve um acréscimo de 10,32% na participação no PIB, correspondente a um decréscimo de 0,39% dos estados e 9,09% dos municípios.

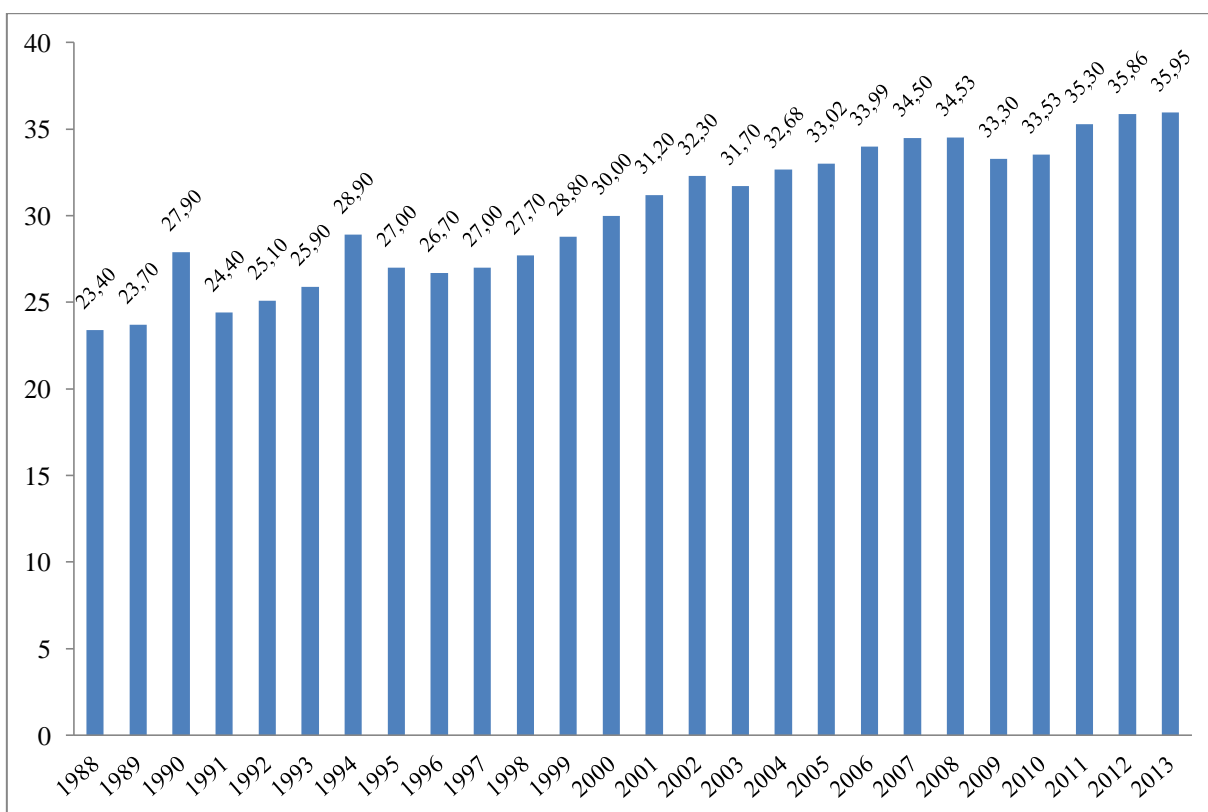
No ano 2000, a Carga Tributária Bruta (CTB) situou-se acima dos trinta pontos percentuais, confirmando a tendência crescente verificada no final dos anos 90. As receitas tributárias da União, estados e municípios apresentaram um crescimento real de 9,26% contra um crescimento real do Produto Interno Bruto (PIB) de 4,46%. Como resultado, a CTB calculada atingiu 33,18% do PIB, marca inédita na história do País.

De 1998 a 2002, a CTB brasileira aumentou 6,13 pontos percentuais, passando de 29,74%, em 1998, para 35,86%, em 2002. Nesse período, o crescimento acumulado foi de 20,6%, ou crescimento anual médio de 3,8%. Em 2002, foi registrado o oitavo recorde consecutivo de pressão fiscal. As receitas tributárias da União, estados e municípios cresceu, em termos reais, 7,57% contra um crescimento do PIB de 1,52%. Como resultado, a CTB calculada atingiu 35,86% do PIB, com acréscimo de 2,02 pontos percentuais, em relação a 2001.



(RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2005)O quadro a seguir demonstra a variação da CTB em relação ao PIB entre os anos de 1988 e 2013 (últimos dados disponíveis da Secretaria da Receita Federal, em maio de 2015). Apesar de algumas variações anuais diminuindo a carga tributária, verifica-se uma tendência de crescimento. Os dados de 2013 revelam a maior carga tributária da história do País, correspondendo a praticamente 36% do PIB para uso pelos entes de governo.

Quadro 3 - Evolução da carga tributária brasileira em relação ao PIB



Fonte: Próprio autor (Quadro elaborado com dados da Secretaria da Receita Federal e (RODRIGO OCTÁVIO ORAIR, 2013))

Os dados pesquisados sobre a CTB variam de uma fonte para outra e até no próprio site da Secretaria da Receita Federal, o mesmo dado muda de valor, segundo o ano da realização do relatório, provavelmente em função de atualização de dados ou mudança no método de pesquisa.

A CTB, em 2003, atingiu 34,88% do PIB contra 35,53%, em 2002. Portanto, houve variação negativa de 0,65 pontos percentuais resultante da combinação do crescimento, em termos reais, de 0,54% do PIB e da queda real de 1,31% dos tributos arrecadados nos três níveis de governo (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2004).

Seguiu-se uma variação positiva de 1,01 ponto percentual em 2004, com a CTB atingindo 35,91% do PIB. Essa variação resultou da combinação dos crescimentos, em termos

reais, de 4,6% do PIB e de 7,62% da arrecadação geral (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2005) (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2005).

No quadro a seguir estão listados os valores em milhões de reais arrecadados entre 2004 e 2013 (últimos dados disponíveis da Secretaria da Receita Federal, em maio de 2015) pela União, estados e municípios, a parcela destinada a cada ente do total arrecadado (% da CTB) e quanto cada um administra em relação ao PIB (% do PIB). A relação percentual de quanto cada ente ficou da carga tributária bruta não mudou muito no período. Em 2004, a União ficou com 69,67% da arrecadação, os estados ficaram com 26,08% e os municípios ficaram com 4,24% da carga tributária bruta. Em 2013, a União ficou com quase 69% dos impostos arrecadados, os estados com pouco mais de 25% e os municípios com quase 6% do total arrecadado com impostos, correspondentes a quase 36% do Produto Interno Bruto do País. A maior variação coube aos municípios que tiveram um aumento de mais de 1,5%, enquanto os estados tiveram uma perda de 0,79% e a União uma perda de 0,75%.

Quadro 4 - Arrecadação tributária, Brasil, 2004 – 2013

ANO	UNIÃO			ESTADOS			MUNICÍPIOS		
	R\$ MILHÕES	% da CTB	% do PIB	R\$ MILHÕES	% da CTB	% do PIB	R\$ MILHÕES	% da CTB	% do PIB
2004	441.594	69,67	25,00	165.324	26,08	9,36	26.892	4,24	1,52
2005	499.401,21	69,65	23,25	187.678,54	26,18	8,74	29.892,99	4,17	1,39
2006	551.619,68	69,39	23,75	209.424,64	26,34	9,02	33.966,77	4,27	1,46
2007	631.974,59	70,08	24,33	228.665,00	25,36	8,80	41.196,61	4,57	1,59
2008	720.134,38	69,62	24,92	266.731,40	25,70	9,23	47.531,48	4,60	1,64
2009	737.037,69	69,83	23,14	270.046,37	25,59	8,48	48.356,17	4,58	1,52
2010	862.275,64	69,91	23,46	311.197,30	25,23	8,47	60.018,38	4,87	1,63
2011	1.024.710,68	70,04	24,73	357.506,71	24,44	8,63	80.734,57	5,52	1,95
2012	1.087.632,34	69,06	24,76	396.338,82	25,17	9,02	90.889,66	5,77	2,07
2013	1.200.337,25	68,92	24,78	440.400,79	25,29	9,09	100.920,27	5,79	2,08

Fonte: Próprio autor (Quadro elaborado com dados da Secretaria da Receita Federal)

Em 2013, a Carga Tributária Bruta atingiu 35,95%, contra 35,86% em 2012, indicando variação positiva de 0,09 pontos percentuais. Essa variação resultou da combinação dos crescimentos, em termos reais, de 2,5% do Produto Interno Bruto e 2,76% da arrecadação tributária nos três níveis de governo.

Os dados do quadro 5, a seguir, demonstram que a carga tributária tem um grande peso concentrado na tributação de bens e serviços, ou seja, na tributação sobre o consumo, que representou em 2013 mais da metade, 51,28%, do total dos tributos arrecadados. Os

tributos sobre a propriedade não chegaram a 4%. Os tributos sobre a renda representaram pouco mais de 18% da arrecadação tributária. Os tributos sobre o trabalho são muito significativos e representam um quarto do total de impostos arrecadados.

Quadro 5 - Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2009 a 2013 (% da Arrecadação Total)

Tipo de Base	2009	2010	2011	2012	2013
Tributos sobre a Renda	19,57%	18,20%	19,05%	17,88%	<b>18,10%</b>
Tributos sobre a Folha de Salários	25,70%	25,40%	24,99%	25,68%	<b>24,98%</b>
Tributos sobre a Propriedade	3,89%	3,78%	3,73%	3,88%	<b>3,93%</b>
Tributos sobre Bens e Serviços	49,10%	50,45%	49,98%	50,61%	<b>51,28%</b>
Tributos sobre Trans. Financeiras	1,78%	2,10%	2,19%	1,95%	1,67%
Outros Tributos	-0,05%	0,06%	0,05%	-0,01%	0,04%
Total da Receita Tributária	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014)

Parece ser uma tradição latino-americana a elevada tributação sobre bens e serviços. O Chile tributa essa base de incidência em 55% e o México em 68%. Países desenvolvidos ficam situados na faixa que vai de 30% a 45%. São exceções Estados Unidos com 21%, Cingapura com 22%, Austrália com 24% e Japão com 13% (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 32). Nos países com renda alta, a base de incidência sobre a renda apresenta percentuais elevados de participação no total dos tributos arrecadados. Por isso, a tributação no Brasil contraria o que acontece nos países desenvolvidos, incidindo majoritariamente nos tributos indiretos em detrimento dos diretos.

Em relação a 2012, os tributos que registraram maiores variações positivas em 2013, medidos como percentual do PIB, foram, respectivamente, o Imposto de Renda, a Cofins, o ICMS e a contribuição para o FGTS. As maiores reduções de participação ficaram por conta principalmente dos tributos federais IOF, IPI, Contribuição para a Previdência Social e Cide combustíveis. O quadro a seguir apresenta os tributos cobrados no Brasil por ordem de importância (do tributo que arrecada mais para o tributo que arrecada menos) na arrecadação tributária, em uma comparação entre os anos de 2012 e 2013 (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014).

Quadro 6 - Receita Tributária por Relevância do Tributo

Tributo/Competência		2012			2013		
		R\$ milhões	% PIB	%	R\$ milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária		1.574.860,82	35,86%	100,00%	1.741.658,31	35,95%	100,00%
1	ICMS	327.368,89	7,45%	20,79%	364.525,15	7,52%	20,93%
2	Imposto de Renda	265.622,39	6,05%	16,87%	298.891,09	6,17%	17,16%
3	Contribuição para a Previdência Social (1)	273.988,14	6,24%	17,40%	298.129,37	6,15%	17,12%
4	Cofins (2)	175.008,18	3,98%	11,11%	197.545,45	4,08%	11,34%
5	Contribuição para o FGTS (5)	85.812,65	1,95%	5,45%	98.044,57	2,02%	5,63%
6	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	55.834,25	1,27%	3,55%	61.686,58	1,27%	3,54%
7	Contribuição para o PIS/PASEP	46.486,15	1,06%	2,95%	50.519,56	1,04%	2,90%
8	ISS	44.386,25	1,01%	2,82%	48.180,20	0,99%	2,77%
9	Imposto sobre Produtos Industrializados	42.655,83	0,97%	2,71%	42.922,81	0,89%	2,46%
10	Impostos sobre o Comércio Exterior	31.088,40	0,71%	1,97%	36.973,80	0,76%	2,12%
11	Imposto sobre Operações Financeiras	31.001,54	0,71%	1,97%	29.417,36	0,61%	1,69%
12	IPVA	27.029,65	0,62%	1,72%	29.232,08	0,60%	1,68%
13	Contrib. Seg. Soc. Servidor Público - CPSS	22.978,39	0,52%	1,46%	24.573,34	0,51%	1,41%
14	Contrib. Regime Próprio Previd. Est.	15.551,42	0,35%	0,99%	15.856,42	0,33%	0,91%
15	IPTU	21.539,99	0,49%	1,37%	24.316,48	0,50%	1,40%
16	Outros Tributos Estaduais	22.980,17	0,52%	1,46%	26.644,96	0,55%	1,53%
17	Salário Educação (3)	14.774,51	0,34%	0,94%	16.560,53	0,34%	0,95%
18	Contribuições para o Sistema S	13.518,92	0,31%	0,86%	15.331,59	0,32%	0,88%
19	Outros Tributos Municipais	10.128,31	0,23%	0,64%	10.795,44	0,22%	0,62%
20	ITBI	8.498,20	0,19%	0,54%	9.953,75	0,21%	0,57%
21	Contrib. Regime Próprio Previd. Mun.	6.336,91	0,14%	0,40%	7.674,40	0,16%	0,44%
22	Taxas Federais	5.128,10	0,12%	0,33%	4.981,14	0,10%	0,29%
23	TCD	3.408,68	0,08%	0,22%	4.142,18	0,09%	0,24%
24	Contrib. s/ Receita de Concursos e Progn.	3.763,56	0,09%	0,24%	4.054,93	0,08%	0,23%
25	Contrib. Partic. Seguro DPVAT	3.518,18	0,08%	0,22%	3.987,89	0,08%	0,23%

26	Cota-Parte Ad Fr. Ren. Mar. Mercante	2.883,14	0,07%	0,18%	3.366,91	0,07%	0,19%
27	Cide Remessas	1.979,06	0,05%	0,13%	2.233,17	0,05%	0,13%
28	Contrib. Custeio Pensões Militares	2.001,21	0,05%	0,13%	2.170,71	0,04%	0,12%
29	Contr. s/ Rec. Empr. Telecomun.	1.502,86	0,03%	0,10%	1.642,41	0,03%	0,09%
30	Outras Contribuições Federais (4)	1.520,18	0,03%	0,10%	1.556,53	0,03%	0,09%
31	Contribuições Rurais	1.202,57	0,03%	0,08%	1.354,87	0,03%	0,08%
32	Fundo de Saúde Militar (Beneficiário)	1.006,73	0,02%	0,06%	1.040,43	0,02%	0,06%
33	Imposto Territorial Rural	614,30	0,01%	0,04%	763,97	0,02%	0,04%
34	Contrib. S/Rec.Concess.Permiss. Energ.Elet.	893,32	0,02%	0,06%	749,21	0,02%	0,04%
35	Cide Combustíveis	2.883,41	0,07%	0,18%	734,44	0,02%	0,04%
36	Receita da Dívida Ativa	-509,58	-0,01%	-0,03%	571,19	0,01%	0,03%
37	Cota-Parte Contrib. Sindical	475,95	0,01%	0,03%	533,40	0,01%	0,03%

Fonte: (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014)

(1) - Receitas Correntes INSS + Recuperação de Créditos INSS. Exclui Transferências a terceiros (Sistema "S" e Salário-Educação) e Inclui a Contribuição do INSS sobre faturamento.

(2) - Inclui remanescente de FINSOCIAL.

(3) - Soma das parcelas do INSS e do FNDE.

(4) Inclui: CPMF, FUNDAF, CONDECINE, Selo Esp. Controle, Contrib. Ensino Aerov., Contrib. Ensino Prof. M arít., Adic. Pass. Aéreas Domést., Contrib. s/ Lojas Francas, Dep. Aduan. e Rec. Alfand., Contrib. p/ o PIN, PROTERRA, Outras Contrib. Sociais e Econômicas e Contrib. s/ Faturam. Empresas Informática, Contr. Montepio Civil, Contrib. Fundo de Saúde - PM DF/BM DF, Contrib. Fundo Invest. Reg., Reserva Global de Reversão.

(5) Inclui as contribuições devidas ao trabalhador e por demissão sem justa causa.

## 2.8 Sistema Tributário Nacional

O Sistema Tributário Nacional é um conjunto de normas constitucionais de índole tributária, que faz parte do sistema jurídico global, constituído por um conjunto unitário e ordenado de normas submissas aos princípios fundamentais, mutuamente harmônicos, que forma os elementos constitutivos do estado, que é a própria Constituição (HARADA, 2011, p. 307).

Pode-se dividir um sistema fiscal em duas partes. Uma trata da captação de recursos (em que a tributação tem importância fundamental) e outra da política de aplicação de recursos com finalidade social ou não. No Brasil, o grande peso dos encargos financeiros suportados pelo estado freia o perfil social que se deseja para o gasto público. O sistema fiscal não é eficiente em reduzir a desigualdade econômica e responsabiliza a tributação pelas características regressivas. Essa regressividade caracteriza-se por tributar proporcionalmente mais os que recebem menos, e vice-versa. Dados do IPEA, de 1996, informam que famílias com renda até dois salários mínimos suportavam uma carga tributária de 28,2%; em 2003, o custo tributário aumentou para 48,9%. Para uma faixa de renda familiar superior a trinta salários mínimos houve elevação da carga tributária, mas em menor proporção, de 17,9% para 26,3%, no mesmo período (INTROÍNI, 2014).

A tributação é fortemente regressiva, conforme se verifica no quadro abaixo, por causa da concentração em impostos indiretos incidentes sobre mercadorias e serviços (ICMS, IPI, ISS, COFINS e outros), repassados aos preços e pagos pelo consumidor final. Os mais pobres consomem o equivalente a maior parte da sua renda e, por isso, são mais onerados. Mais da metade da arrecadação nacional decorre da tributação indireta, ou seja, da tributação sobre o consumo.

Quadro 7 - Distribuição da carga tributária por estrato de renda

	2004*	2008**	2012***
Até 2 Salário Mínimos	48,8	53,9	53,0
2 a 3	38,0	41,9	41,2
3ª 5	33,9	37,4	36,8
5 a 6	32,0	35,3	34,7
6 a 8	31,7	35,0	34,4
8 a 10	31,7	35,0	34,4
10 a 15	30,5	33,7	33,1
15 a 20	28,4	31,3	30,8
20 a 30	28,7	31,7	31,2
Mais de 30	26,3	29,0	28,5
Carga Tributária Bruta	32,8	36,2	35,6

Fonte: (DEBATE, 2014) \* Zockun, M. ET al. (2007). Simplificando o Brasil: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE), 2007 (Texto para Discussão, n. 3).

\*\* IPEA (2009). Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil. Comunicado da Presidência.

\*\*\* Estimativa Brasil Debate, usando a mesma metodologia IPEA (2009). Carga tributária de 2012 obtida de Orair (2014). Elaboração: Brasil Debate

Para Adam Smith, os sistemas tributários deveriam respeitar cinco características: a capacidade contributiva dos cidadãos; regras para a fixação dos impostos, evitando-se arbitrariedades; facilidade para os contribuintes; baixo custo do sistema arrecadador; e a eficiência econômica (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 36).

O sistema tributário brasileiro possui uma quantidade muito grande de tributos com uma legislação vasta, o que dificulta o seu entendimento e a sua efetividade. Além disso, essas características permitem aos contribuintes mais organizados e com mais recursos poder dispor de instrumentos de planejamento tributário com o intuito de pagar menos tributos. Outra característica negativa do sistema é a necessidade de uma estrutura fazendária dispendiosa espalhada pelos níveis federal, estadual e municipal que seja capaz de cobrar das pessoas físicas e jurídicas essa infinidade de impostos amparada por uma regulamentação imensa e complexa.

Vinculado ao Direito Financeiro, o Direito Tributário se refere às relações do Fisco com o contribuinte e tem como objeto principal as receitas de caráter compulsório, ou seja, aquelas relacionadas com a imposição, fiscalização e arrecadação de impostos, taxas e contribuições e determinando-se complementarmente os poderes do estado e a condição subjetiva dos contribuintes como complexo de direitos e deveres. O principal conceito do Direito Tributário é o de fato-gerador da incidência fiscal. Esse conceito só pode ser compreendido quando inserido em uma estrutura normativa composta em função de valores econômico-financeiros que o estado precise realizar. (REALE, 2002, p. 355).

O Direito Tributário considera como seus princípios fundamentais: legalidade, anterioridade, isonomia tributária, capacidade contributiva, vedação do confisco, imunidade recíproca, liberdade de tráfego, uniformidade, além de princípios implícitos como indelegabilidade da competência tributária, da tipicidade e outros derivados do art. 5º da Constituição Federal, que funcionam como limitações ao poder de tributar (HARADA, 2011, p. 366).

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece no seu art. 145 que a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios poderão instituir impostos, taxas (em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição) e contribuição de melhoria (decorrente de obras públicas).

O § 1º, do mesmo art. 145, diz que 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, sempre que possível. O § 2º diz que as taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Segundo a Constituição Federal, a União é competente para instituir impostos sobre:

- importação de produtos estrangeiros;
- exportação de produtos nacionais ou nacionalizados;
- renda e proventos de qualquer natureza;
- produtos industrializados;
- operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- propriedade territorial rural; e
- grandes fortunas, nos termos da lei complementar.

A CF/88 diz, ainda, que os estados e o Distrito Federal têm competência para instituir impostos sobre:

- transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicações (ICMS), ainda que as operações e as prestações iniciem-se no exterior; e
- propriedade de veículos automotores (IPVA).

Os municípios são competentes para instituir impostos, segundo a CF/88, sobre:

- propriedade predial e territorial urbana (IPTU);
- transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos e sua aquisição; e
- serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no ICMS, definidos em lei complementar.

A relação jurídica entre o Estado (sujeito ativo) e o contribuinte (sujeito passivo) é uma relação jurídica tributária obrigacional em que o Estado exige do contribuinte uma prestação (objeto) (MARTINS, 2011, p. 144).

A hipótese de incidência da obrigação tributária é descrita na lei. Quando ela ocorre, surge o fato gerador da obrigação tributária e a conseqüente relação tributária. O contribuinte passa a ter a obrigação legal de pagar o tributo ao Estado e este passa a ter o direito de receber a prestação pecuniária do contribuinte.

A obrigação tributária é, portanto, o poder que o Estado tem de exigir do contribuinte uma prestação de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, de acordo com previsão legal.



O direito subjetivo do sujeito ativo de uma obrigação tributária exigir o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária chama-se crédito tributário (MARTINS, 2011, p. 171).

O crédito tributário é distinto da obrigação tributária. Na obrigação, há uma situação que só será confirmada com o lançamento, constituindo o crédito tributário (MARTINS, 2011, p. 171). A obrigação tributária se transforma em crédito tributário após o lançamento.

A gestão das receitas fiscais é realizada pela administração tributária, por intermédio de servidores públicos incumbidos da fiscalização, orientação e administração dos tributos a serem recolhidos ao fisco (MARTINS, 2011, p. 215).

O procedimento ilícito é aquele que viola a ordem jurídica. O conceito de infração ou ilícito está relacionado com o não cumprimento de determinadas prestações. Por infração tributária ou ilícito tributário, depreende-se o comportamento, omissivo ou comissivo, que represente não cumprimento de deveres jurídicos contidos em normas relativas à tributação.

Entre as diversas formas de classificação possíveis dos tributos, podemos dizer que as principais são: a Competência Tributária, que determina qual o ente de governo – federal, estadual ou municipal que tem competência para legislar e administrar cada tributo; e a Base de Incidência, em que se caracteriza a tributação sobre o consumo, a renda, a propriedade e o trabalho.

Os tributos podem ter objetivos de interesses fiscais (sentido arrecadatório) ou extrafiscais (utilizados como instrumento de política econômica). Podem ser classificados quanto à forma de incidência em diretos (incidem diretamente na renda ou na propriedade) e indiretos (incidem no consumo dos produtos).

Existe uma tendência mundial em dar preferência a sistemas tributários baseados em impostos sobre a renda que incidam sobre os contribuintes de forma proporcional, o que constitui uma forma de incidência direta, enquanto que os impostos cobrados sobre o consumo incidem de forma indireta. Em países mais desenvolvidos, tributos diretos são mais fortes e têm maior representatividade, enquanto nos países subdesenvolvidos e em desenvolvimento a tributação indireta é mais característica.

Considerando essas classificações, segue um quadro resumo do sistema tributário nacional.

Quadro 8 - Resumo da configuração do sistema tributário no Brasil

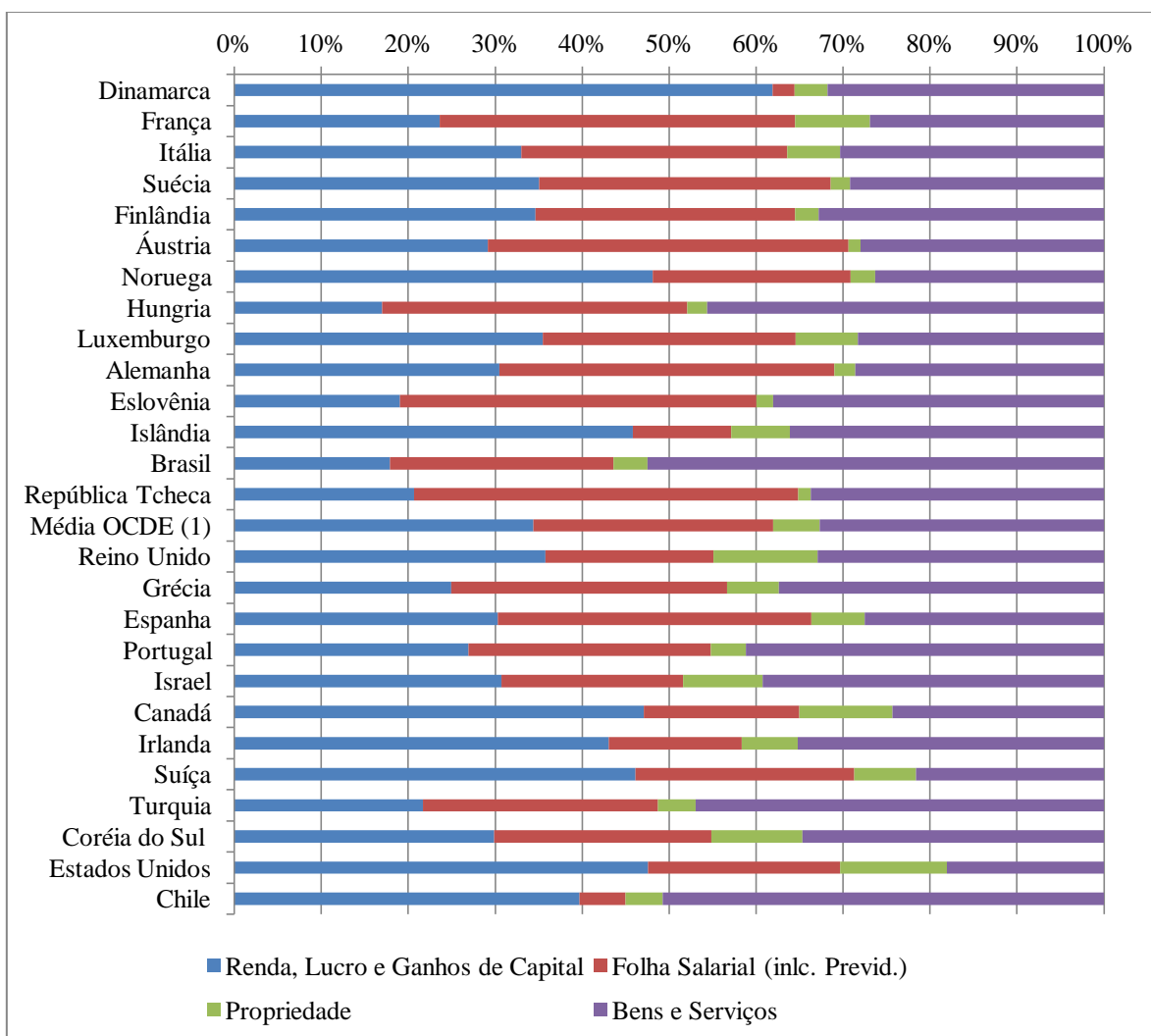
IMPOSTOS	COMPETÊNCIA	BASE DE INCIDÊNCIA	OBJETIVO	FORMA DE INCIDÊNCIA
IPI	Federal	Consumo	Extra Fiscal	Indireta
I. RENDA	Federal	Renda	Fiscal	Direta
COFINS	Federal	Consumo	Fiscal	Indireta
INSS, PIS/PASEP, FGTS	Federal	Consumo	Fiscal	Indireta
CSLL	Federal	Renda	Fiscal	Direta
IOF	Federal	Consumo	Extra Fiscal	Direta
II	Federal	Consumo	Extra Fiscal	Indireta
ITR	Federal	Propriedade	Extra Fiscal	Direta
IE	Federal	Consumo	Extra Fiscal	Indireta
ICMS	Estadual	Consumo	Fiscal	Indireta
IPVA	Estadual	Propriedade	Fiscal	Direta
ITCMD	Estadual	Renda	Fiscal	Direta
ISS	Municipal	Consumo	Fiscal	Indireta
IPTU	Municipal	Propriedade	Fiscal	Direta
ITBI	Municipal	Propriedade	Fiscal	Direta

Fonte: Próprio autor, baseado em dados do (IBGE, 2003)

A leitura do Quadro 8 permite observar que a maior parte dos impostos é de competência federal. Dos quinze impostos listados, oito incidem sobre o consumo, três sobre a renda e quatro sobre a propriedade. Quase todos os impostos tem objetivo fiscal, sendo quatro instituídos com objetivo extra fiscal. Sete impostos tem forma de incidência indireta e oito forma de incidência direta.

Como se pode observar no gráfico a seguir (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014), a comparação da tributação por base de incidência permite observar que para a base Renda o Brasil tributa menos do que a média dos países da OCDE e tributa mais para a base Bens e Serviços. Com relação às bases Folha de Salários e Propriedade, não se observam diferenças significativas entre o Brasil e a média dos países membros da OCDE.

Quadro 9 - Carga Tributária por Base de Incidência- Brasil e Países da OCDE (2012)



Fonte: Próprio autor, baseado em dados da (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2014)

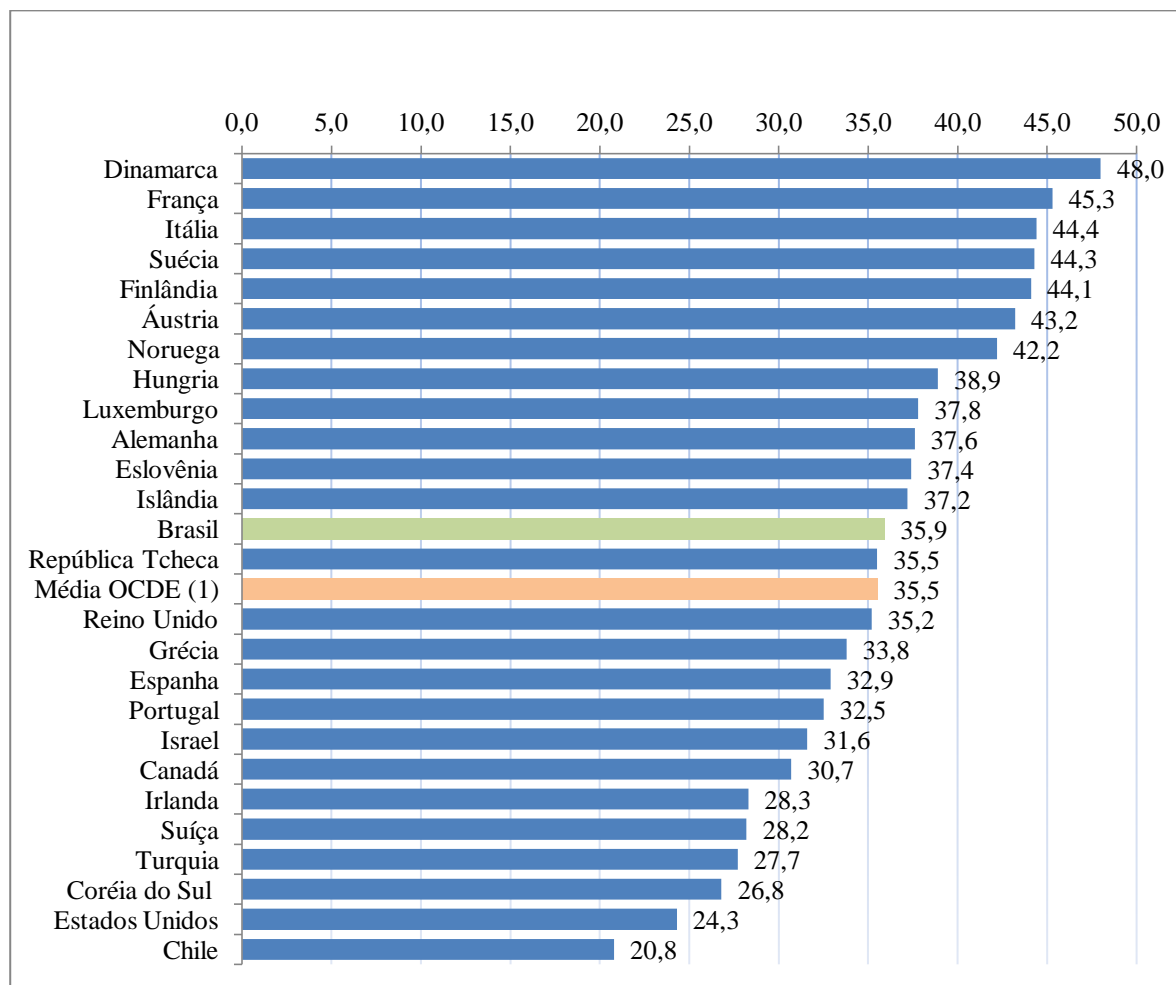
(1) Média dos países membros da OCDE listados nesta tabela

O quadro foi construído do país que mais tributa em relação ao PIB (Dinamarca) para o país que menos tributa (Chile), nesse universo considerado. Também é possível verificar que, em geral, os países que mais tributam concentram o maior volume de arrecadação de impostos sobre a renda, lucro e ganhos de capital associado aos impostos sobre a folha salarial. Os países que menos tributam, concentram os maior volume da arrecadação sobre bens e serviços e folha salarial.

Conforme se verifica no quadro seguinte, outra comparação significativa, retirada da base de dados da Receita Federal Brasileira, refere-se à relação da carga tributária com o PIB de países da OCDE, incluindo o Chile e o Brasil. Em 2012, a maior carga tributária era a da

Dinamarca (48%), seguida da França (45,3%) e decrescendo até o Chile com 20,8%. O Brasil estava com uma carga tributária de 35,9%, ligeiramente superior à média da OCDE (35,5%).

Quadro 10 - Carga Tributária no Brasil e em Países de OCDE – 2012



Fonte: Próprio autor com base em dados da OCDE\* (\*exceto Brasil).

[http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue\\_20758510-table2](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/total-tax-revenue_20758510-table2) (acesso em 21/08/2014).

(1) Média dos países membros da OCDE listados nesta tabela

Em consulta à rede mundial de computadores em maio de 2015, é possível encontrar informação de que existiam no Brasil, em setembro de 2014, noventa e duas taxas, impostos e contribuições de melhoria a serem pagos pelos cidadãos aos entes federal, estaduais e municipais para nutrir as fontes de receitas do Estado brasileiro (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2014).

Como visto anteriormente, o sistema tributário vigente no País é o resultado de uma lenta evolução. Nos primeiros anos do Império e da República, predominavam os impostos sobre comércio exterior, seguidos de impostos sobre imóveis e outros tributos incidentes

sobre bens, rendimentos e serviços prestados pelo governo. Ao final do século XIX, foi criado o imposto sobre o consumo, que se transformou, na década de 60, no imposto sobre produtos industrializados. O imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços tem origem no imposto sobre vendas mercantis de 1922. Dois anos depois foram grupados os impostos sobre rendimentos no imposto de renda (VARSANO, 1996, p. 19).

A evolução do sistema tributário nacional é, naturalmente, lenta. Existem fortes resistências entre os representantes da sociedade (deputados e senadores) e dos entes estatais a qualquer mudança que represente, mesmo que momentaneamente, uma redução na arrecadação. É sempre grande o tempo decorrido entre as primeiras manifestações de mudanças tributárias e a sua realização. Alterações radicais no sistema tributário podem conduzir a enormes mudanças de preços relativos da economia e variações abruptas na carga tributária capazes de provocar o caos econômico ou a falência do estado. Para se proteger dessas possibilidades, os agentes econômicos impõem a lentidão da evolução do sistema como uma barreira que os protege contra esse risco (VARSANO, 1996, p. 20).

### 3 IMPOSTO DE VALOR AGREGADO

#### 3.1 O Que é o IVA

Em termos gerais, o imposto sobre o valor agregado, ou adicionado ou acrescentado (IVA), que a partir daqui será tratado como imposto sobre o valor agregado, é um imposto aplicado em centenas de países, com algumas variações, que incide sobre o consumo e tributa o valor acrescentado das transações efetuadas pelo contribuinte. É um imposto plurifásico, porque é liquidado em todas as fases do ciclo econômico, desde o produtor ao vendedor final. Sendo plurifásico, não é cumulativo, pois o seu pagamento é dividido pelos vários participantes do ciclo econômico, por intermédio do método do crédito do imposto.

O desenvolvimento mais importante a respeito de tributação ocorrido no mundo foi a propagação dos tributos sobre valor agregado. Surgido na França na década de 1960, o IVA era adotado em 21 dos 24 países da OCDE, até 1991. Países como Bélgica, França, Alemanha, Itália, Luxemburgo e Holanda deixaram de utilizar tributos em cascata e aderiram aos princípios do IVA. Para os países escandinavos, o IVA tinha potencial maior de arrecadação do que os impostos uniestágio sobre o varejo e o atacado (SASTRE, 2010, p. 21).

O desenvolvimento industrial foi tornando a produção mais complexa e um produto final tinha partes produzidas em diferentes unidades de fabricação. O efeito cumulativo da cobrança do imposto em cada unidade fabril, sem o abatimento do imposto pago na etapa anterior fazia com que cada componente, com seu imposto incluído, fosse adicionado ao produto final e, mais uma vez, tributado, provocando uma distorção sobre os preços que prejudicava o funcionamento da economia. Para superar essa dificuldade, as unidades de fabricação passaram a se integrar umas as outras para evitar o efeito cascata dessa forma de tributação. É o que se chama de verticalização da produção. As empresas passavam a produzir tudo o que pudessem da cadeia de produção que interferia no seu produto final para fugir da sobretaxação de impostos e atender a outras necessidades, como manter o controle sobre as tecnologias de processo, de produtos e negócios. Isso provocou uma concentração de indústrias e prova que a não-cumulatividade, que constitui um fundamento básico do IVA, é primordial para o bom desempenho de economias modernas e complexas.

No meio da década de 1930, a França implantou uma taxa sobre valor agregado, tributando cada etapa do processo de produção e distribuição, possibilitando ao produtor e ao distribuidor creditar o imposto já pago e debitar o valor de saída do crédito para obter o valor final a recolher. Assim, a tributação incidia apenas sobre o valor adicionado ao produto. Foi a gênese do IVA, que tributando indiretamente o consumo conseguia evitar o acúmulo de

repetidas incidências de imposto durante a produção ou circulação de um produto e evitando as distorções que esse efeito cascata provocava no preço final.

O mecanismo de deduções não foi, contudo, uma invenção apenas francesa. Foi uma consequência natural da evolução do imposto denominado taxa sobre os pagamentos, instituído em 1917 na França. Maurice Lauré, considerado o pai do IVA Frances, foi influenciado pela teoria do professor Carl S. Shoup, dos Estados Unidos, que também influenciou a reforma tributária brasileira de 1965 (BALTHAZAR, 2008, p. 245).

Paralelamente, um industrial alemão chamado Wilhelm Von Siemens propôs, em 1921, um imposto mais puro sobre o volume de negócios que incluía o princípio da dedução base sobre base. Esse princípio teve aplicações na Turquia, Grécia e Argentina. O Estado de Michigan, nos Estados Unidos, adotou em 1953 o imposto *Business Activities Tax* com dedução base sobre base (BALTHAZAR, 2008, p. 247).

Mas foi na França que se apresentaram as condições para instauração do IVA com as características atualmente conhecidas. O legislador francês soube conjugar os elementos que resultaram na evolução do sistema aplicado hoje na União Europeia. Esse processo de reformas que resultou no IVA durou cerca de quarenta anos. A taxa sobre pagamentos, que deu origem ao IVA, consistia em um imposto sobre faturas muito parecido com um imposto sobre transmissões usado na Bélgica até 1970. Esse imposto era quitado com a aposição de selos sobre as faturas e incidia sobre os pagamentos privados comprovados escrituralmente e sobre as vendas a varejo, com uma alíquota de 0,20% (BALTHAZAR, 2008, p. 249).

A instituição concreta do IVA no formato conhecido até hoje, depois de longo processo evolutivo em que foram depuradas diversas anomalias, aconteceu com a Lei de 10 de abril de 1954. Limitações orçamentárias que frearam a reforma fiscal pretendida e imperativos econômicos de ordem estrutural e conjuntural contribuíram fortemente para a instauração da base de cálculo do imposto em 1954. O IVA francês conduziu a economia do País em direção à modernização e é considerado um fator de desenvolvimento econômico, amparado pela transparência, que facilita a fiscalização, neutralidade, que permite a fixação de preços pelos agentes econômicos sem pressões fiscais, e diminuição da carga sobre o consumidor final, que é quem efetivamente paga o imposto (BALTHAZAR, 2008, p. 256).

A conversão de numerosos países em adotar o IVA se deve às seguintes características encontradas nesse imposto (SASTRE, 2010, p. 22): torna a tributação sobre o consumo mais neutra relativamente às escolhas de produtores e consumidores; tributa o consumo; reduz a distorção tributária internacional de bens; produz uma defesa superior contra a evasão fiscal; e aumenta a receita fiscal sobre o consumo.

Quadro 11 – Os 151 países que adotaram o IVA até 2013

Até 1989		1990 – 94		1995 - 99		2000 - 13	
Ano	País	Ano	País	Ano	País	Ano	País
1954	França 1/	1990	Islândia	1995	Gabão	2000	Austrália
1960	Costa do Marfim	1990	Quênia	1995	Malta	2000	Chade
1961	Senegal	1990	Paquistão	1995	Mauritânia	2000	Macedônia
1967	Brasil	1990	Trinidad e Tobago	1995	Suíça	2000	Namíbia
1967	Dinamarca	1991	Bangladesh	1995	Togo	2000	Sudão
1968	Alemanha	1991	Benin	1995	Zâmbia	2001	R. Centro-Africana
1968	Suécia	1991	Canadá	1996	Albânia	2001	Jordânia
1968	Uruguai	1991	Egito	1996	Guiné	2001	Ruanda
1969	Países Baixos	1991	Jamaica	1996	Uganda	2002	Botswana
1970	Equador	1991	Mali	1997	Barbados	2002	Líbano
1970	Luxemburgo	1991	África do Sul	1997	República do Congo	2003	Etiópia
1970	Noruega	1992	Argélia	1997	Nepal	2003	Lesoto
1971	Bélgica	1992	Armênia	1998	Croácia	2003	Montenegro
1972	Irlanda	1992	Azerbaijão	1998	Gana	2003	Sérvia
1973	Áustria	1992	Belarus	1998	Maurício	2004	Cabo Verde
1973	Bolívia	1992	Chipre	1998	Mongólia	2004	Zimbábue
1973	Itália	1992	El Salvador	1998	Sri Lanka	2005	Guiné Equatorial
1973	Peru	1992	Estônia	1998	Tanzânia	2005	St. Vincent
1973	Reino Unido	1992	Fiji	1998	Vanuatu	2006	Belize
1975	Argentina	1992	Geórgia	1999	Camboja	2006	Bósnia Herzegovina
1975	Colômbia	1992	Quirguistão	1999	Moçambique	2006	Laos
1975	Costa Rica	1992	Letônia	1999	Papua Nova Guiné	2007	Antígua e Barbuda
1975	Nicarágua	1992	Lituânia	1999	Eslovênia	2007	Guiana
1976	Honduras	1992	Moldova	1999	Suriname	2008	Iran
1976	Israel	1992	Rússia	1999	Vietnam	2009	Burundi
1976	Cisjordânia e Gaza	1992	Tajiquistão			2009	Djibuti
1977	Coreia do Sul	1992	Tailândia			2010	Eritreia
1977	Panamá	1992	Turquemenistão			2010	St Kitts e Nevis
1980	México	1992	Ucrânia			2012	Seychelles
1982	Haiti	1992	Uzbequistão			2012	St Lucia
1983	Rep. Dominicana	1993	Burkina Faso			2013	Suazilândia
1983	Guatemala	1993	República Tcheca			2013	Turks e Caicos
1985	Indonésia	1993	Paraguai				
1985	Turquia	1993	Polónia				
1986	Marrocos	1993	România				
1986	Nova Zelândia	1993	Eslováquia				
1986	Níger	1993	Venezuela				
1986	Portugal	1994	Bulgária				
1986	Espanha	1994	China				
1986	Taiwan	1994	Finlândia				
1987	Grécia	1994	Madagascar				
1988	Hungria	1994	Nigéria				
1988	Filipinas	1994	Samoa				
1988	Tunísia	1994	Singapura				
1989	Japão						
1989	Malauí						

Fonte: (VARSAÑO, 2014, p. 16)

1/ Até 1968, a base do IVA francês não abrangia as vendas do comércio varejista nem as prestações de serviços.



Há três formas de cobrança do imposto. A primeira é de forma monofásica, em estágio único, com incidência na etapa final de comercialização. É a forma como é cobrado o imposto sobre vendas a varejo dos Estados Unidos da América, gerando a desoneração do processo produtivo com a tributação somente no momento do consumo. A principal fonte de receita dos Estados Unidos é o imposto de renda, que tem tributação elevada e torna o imposto sobre o consumo um imposto secundário. O imposto sobre vendas a varejo nos Estados Unidos não é, assim, considerado uma forma de imposto sobre o valor agregado, como as formas adotadas na União Europeia e nos países do MERCOSUL.

A segunda maneira de cobrança do IVA é, também, de forma monofásica, com incidência na etapa inicial de comercialização, com a aplicação de uma margem de valor agregado que é o lucro presumido nas etapas seguintes de comercialização. No Brasil esse processo é chamado de substituição tributária, sendo aplicado em setores com poucos fabricantes ou distribuidores e grande rede de varejo de distribuição com a finalidade de evitar a sonegação e facilitar a arrecadação. Quando ocorre do preço final do produto ser inferior ao suposto no início do processo, gera o direito de o contribuinte pedir restituição do imposto pago a maior.

A terceira forma de cobrança do IVA é a plurifásica, com vários estágios que vão da fase de produção à comercialização, permitindo a dedução do imposto pago na etapa anterior do imposto da etapa seguinte. Quem efetivamente paga o imposto é o consumidor final.

Qualquer das três formas de cobrança do IVA não altera o resultado final, evitando o efeito cascata. Merece atenção a segunda forma, a da substituição temporária, que pode implicar na necessidade de devolução do imposto pago a maior se o preço final for inferior ao previsto no início do processo, ou perda de arrecadação se o preço final for maior do que o inicialmente arbitrado.

### **3.2 IVA em Países Desenvolvidos**

A apreciação sobre os sistemas tributários em alguns países mais desenvolvidos permite identificar tendências internacionais tributárias seguidas no mundo. Desde sempre, as criações que tiveram sucesso num país foram copiadas, com as adaptações necessárias, por outros. O imposto sobre o valor agregado constitui o foco deste trabalho e será destacado nas considerações feitas sobre os países analisados.

### **3.2.1 Estados Unidos**

Os Estados Unidos da América foram criados com uma estrutura federativa no processo de independência das suas treze colônias originais. Isso produziu um governo federal que exerceu o poder, preponderantemente, sobre a política externa e a defesa do país, reduzindo a interferência nos assuntos internos dos estados membros. O Brasil surgiu como um estado unitário e, posteriormente, constituiu uma federação. Originalmente, todas as questões eram tratadas pelo governo central. Depois da constituição da federação, a cessão de poder foi negociada e, até hoje, diversos assuntos ainda são discutidos sobre a autonomia dos estados em relação à União.

Nos Estados Unidos, os estados possuem ampla autonomia sobre o sistema tributário, podendo instituir impostos que até já existem na esfera federal. Como a maior parte dos países, as tributações incidem sobre a propriedade, a renda e o consumo. O governo federal norte-americano encontra sua maior fonte de recursos na tributação sobre a renda das pessoas jurídicas e físicas e em contribuições sociais, sendo também de sua competência o imposto sobre as transferências inter vivos e causa mortis.

Os estados podem instituir impostos sobre a renda e esse imposto é uma das principais fontes de receitas de alguns deles, representando, para esses casos, mais de 50% da receita tributária. Cinco estados não tributam a renda. O imposto sobre vendas a varejo é a segunda maior fonte de receita dos estados, com alíquota variando entre 3% e 7%. Bebidas alcoólicas, cigarros e combustíveis são tributados pelos estados e pela União com impostos seletivos. O imposto sobre a propriedade de veículos e automóveis é a principal fonte de receita dos municípios. Não existe nos Estados Unidos o imposto sobre o valor agregado, conforme ressaltado anteriormente.

Uma característica importante do sistema tributário dos Estados Unidos consiste na mesma base de tributação servir a mais de um dos três entes constituintes da federação, como é o caso do imposto de renda e dos impostos seletivos e, como mencionado, em contraste com a grande parte dos países da OCDE, não existir o imposto sobre o valor agregado.

### **3.2.2 Japão**

Os governos das províncias e dos municípios são dependentes do governo central, que repassa por meio de subvenções a arrecadação centralizada. A distribuição de recursos usa um critério de equalização que leva em conta a capacidade de arrecadação, as necessidades de gastos, o tamanho da população, a área geográfica, o nível de urbanização, o custo dos

serviços e o nível de industrialização. O governo central assume, quase integralmente, os gastos com educação e saúde e os gastos militares (que são reduzidos em virtude do País ter limitações relativas à manutenção de forças armadas regulares, devido à derrota na Segunda Grande Guerra).

O Japão adota um imposto sobre valor agregado incidente sobre o consumo de mercadorias e serviços e sobre importações, semelhante ao europeu, desde 1989. Adota um imposto seletivo sobre o consumo de bebidas alcoólicas. O País utiliza as alíquotas fixadas por dentro, como no ICMS brasileiro, de 5%. Até 1997 a alíquota era de 3%.

### **3.2.3 Reino Unido**

O Reino Unido é constituído pela Escócia, País de Gales, Irlanda do Norte e Inglaterra e possui um sistema tributário centralizado, restando aos governos locais a competência tributária sobre o imposto que incide sobre a propriedade.

O imposto sobre o valor agregado no Reino Unido é semelhante ao ICMS brasileiro, com a tributação incidindo em cada estágio da produção e comercialização. É permitido o crédito pelo imposto pago na etapa seguinte com as alíquotas sendo fixadas por dentro. A alíquota padrão é de 17,5%. Os produtos alimentícios têm alíquota zero e os combustíveis e a energia tem alíquota reduzida de 8% (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 41).

O imposto sobre a renda e as contribuições sociais representam as maiores receitas com um montante de cerca de 50% do total da arrecadação. O imposto sobre valor agregado previsto para o orçamento de 2015-2016 corresponde a algo em torno de 19,6% dos tributos totais (HM TREASURY, 2015).

O Reino Unido utiliza um sistema de subvenções para atender às necessidades dos governos locais, de modo semelhante ao usado no Japão. As subvenções são concedidas por intermédio de acordos entre o governo central, os governos dos países que integram a comunidade e os governos locais. As receitas próprias são suficientes para 20% da demanda dos governos locais, que tem autonomia somente sobre o imposto incidente sobre a propriedade. As subvenções do governo central são usadas para fazer frente às despesas restantes. O governo central exerce forte controle sobre os gastos locais, como também é feito no Japão.

### **3.2.4 Alemanha**

A Alemanha não é um estado unitário, é uma federação constituída por dezesseis estados, de modo semelhante à organização política brasileira. A legislação tributária é

unificada em todos os entes da federação. Vigem um princípio de cooperação mútua entre os diversos estados e os municípios, que fazem uma partilha da arrecadação entre eles e a União. Os encargos tributários são uniformes em todo o País em virtude de um princípio constitucional. Os municípios possuem pequena autonomia fiscal relativa à fixação das alíquotas dos impostos.

O imposto sobre valor agregado na Alemanha incide sobre a venda de bens e serviços e sobre a importação de bens, e possui uma alíquota básica de 15%. Há uma alíquota reduzida de 7% sobre bens e serviços de primeira necessidade, como alimentos e transporte em pequenas distâncias. O IVA alemão, assim como o ICMS no Brasil, integra a sua própria base de cálculo, quer dizer que a alíquota é fixada “por dentro”. O imposto de renda representa a principal fonte de tributos. A segunda principal fonte de receitas do País é o IVA que é dividido em partes iguais entre União e os estados. O imposto sobre a renda e o imposto sobre a folha de pagamentos são divididos entre a União, os estados e os municípios. Os impostos não partilhados entre os entes governamentais representam cerca de 30% do total de tributos arrecadados (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 42).

### **3.2.5 Conclusão sobre o IVA em Países Desenvolvidos**

Os sistemas tributários dos países capitalistas de economias mais desenvolvidas adotam o IVA como forma de tributação indireta do consumo, sendo a única exceção os Estados Unidos da América. O IVA tem como características principais a incidência sobre as diversas etapas de produção e comercialização (plurifásico), não incidência sobre bens de capital, desoneração das exportações e a cobrança do imposto obedecendo ao princípio do destino.

Chama a atenção a aplicação da alíquota “por dentro”, sistema no qual o imposto integra a sua própria base de cálculo, o que transforma a alíquota efetivamente paga em valor maior que a nominal.

Nesses países considerados, o imposto sobre o valor agregado, que incide sobre o consumo, não representa a principal fonte de receitas. Invariavelmente, a tributação sobre o consumo é menor do que a arrecadação sobre a renda e a das contribuições sociais. Também é notável que, novamente com exceção dos Estados Unidos, há forte centralização da arrecadação, a qual é repassada aos estados e municípios, sob rigoroso controle dos gastos públicos, como é o caso do Japão, Reino Unido e Alemanha.

### **3.3 IVA em Países do MERCOSUL**

#### **3.3.1 Argentina**

A Argentina possui organização política semelhante à brasileira. A única diferença é que lá os estados são denominados de províncias. Portanto, a federação argentina está organizada em União, províncias e municípios. O imposto de valor agregado argentino foi introduzido em 1973, passou a vigorar dois anos depois e vem sendo modificado ao longo do tempo.

Na Argentina são tributados pelo IVA as vendas de bens móveis, as obras, locações e prestações de serviços determinadas em lei e as importações em caráter definitivo de bens móveis. Livros, diários, revistas, locações de coisas móveis destinadas à produção ou prestação de serviços, obras sociais, assistência médica, transporte nacional e internacional de cargas e passageiros estão isentos do imposto. O IVA argentino adota o critério europeu de cobrança no destino onde se deu a venda, a prestação do serviço ou a realização da obra (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 46).

O IVA argentino possui as seguintes características: é indireto (a responsabilidade do recolhimento não recai sobre o contribuinte de fato, o consumidor, e, sim, sobre os fabricantes e distribuidores); é plurifásico e não cumulativo; é real (não leva em conta o poder aquisitivo do consumidor final); é de fácil controle; não possui efeito cascata, sendo não cumulativo; é de competência do Estado federal; as exportações são desoneradas do IVA e as importações são tributadas; utiliza-se o cálculo “por dentro” na aplicação da alíquota, ou seja, o imposto integra sua própria base de cálculo; e parte do montante arrecadado é repassado às províncias.

A alíquota básica do IVA argentino era de 18% antes de 1996, quando foi aumentada para 21%. Alguns produtos e serviços como fornecimento de gás, energia elétrica, águas reguladas por medidor, serviços de telecomunicações tem alíquota de 27%. A receita do IVA é repartida entre a União e as províncias segundo o Regime de Coparticipação Tributária. Tabaco, bebidas alcoólicas, cervejas, veículos, aparelhos eletrônicos e seguros são gravados com impostos seletivos com alíquota básica de 20%, sendo que para veículos é de 10% e para seguros é de 8,5% (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 47).

#### **3.3.2 Paraguai**

O Paraguai é um estado unitário, sem a subdivisão em estados ou províncias. Só existem impostos nacionais e municipais.

O IVA paraguaio foi introduzido em 1991 e incide sobre as operações de venda e importação de produtos ou prestação de serviços. Os produtos agropecuários em estado natural, bens imóveis, bilhetes de loterias, combustíveis derivados de petróleo, bens hereditários, livros, revistas e periódicos, bens de membros de corpo diplomático, assim como as exportações e os bens móveis de aplicação direta no ciclo produtivo industrial ou agropecuário não sofrem tributação. A comercialização de gado bovino sofre pequena tributação de 2%. O IVA paraguaio é um imposto plurifásico e não cumulativo, alcançando apenas cada valor agregado no processo de produção e comercialização. A Constituição proíbe a cumulatividade. É aplicado o sistema de créditos e débitos fiscais com o saldo apurado mensalmente.

A alíquota era de 8% e foi aumentada para 10%. Produtos importados como eletrônicos, uísque e perfumaria são taxados a 20%. Existe imposto seletivo sobre o consumo incidindo sobre a comercialização de produtos considerados supérfluos, entretanto, o imposto sobre o cigarro é de 6%, enquanto que o da água mineral é de 7% e sobre a cerveja é de 8%. A alíquota sobre gasolina comum é de 45% e demais combustíveis chega a 50% (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 48).

O IVA cobrado no Paraguai é muito semelhante ao cobrado na Argentina. Ambas as constituições não dedicam capítulo ao sistema tributário e sim à defesa dos princípios tributários como o da irretroatividade, o da vedação ao confisco e o da capacidade contributiva. O sistema tributário é regulado em legislação ordinária.

### **3.3.3 Uruguai**

O Uruguai é um estado unitário dividido em departamentos sem autonomia legislativa que adotou o IVA em 1967 com o nome de imposto sobre vendas e serviços. Esse imposto responde por 50% da arrecadação tributária e tem o atual formato desde 1972. O segundo imposto em importância na arrecadação é o imposto específico interno (IMESI), que responde por 24% do total da receita, é indireto, seletivo e incide sobre produtos considerados supérfluos como bebida e cigarros.

### **3.3.4 Conclusão sobre o IVA em Países do MERCOSUL**

A circulação a título oneroso de tudo que tem valor e pode ser objeto de propriedade é o campo de incidência do imposto. O IVA abrange também a prestação de serviços a título oneroso. Há isenção em relação aos serviços de natureza cultural, bem como a circulação de diários, revistas, livros e folhetos de qualquer natureza, exceto os de conteúdo pornográfico.

Para proteger a indústria local as importações são taxadas amplamente. As exportações e a circulação de produtos agropecuários em estado natural estão isentas do imposto. O imposto é plurifásico, não cumulativo e é muito semelhante ao ICMS brasileiro, com débitos e créditos sobre o valor agregado em cada fase da comercialização ou produção. É um imposto nacional com parte da arrecadação distribuída com os governos departamentais.

A alíquota era única e de 10% até 1972, quando foram instituídas uma alíquota básica de 23% e outra mínima de 14%. As características do IVA usado pelo Uruguai são semelhantes às características do IVA empregado na Argentina e do IVA que é aplicado pelos paraguaios. Seu caráter nacional faz com que não haja problemas relacionados à circulação interna de mercadorias e serviços, muito diferente do que ocorre no Brasil, que tem vinte e sete legislações para aplicação do ICMS, o IVA brasileiro (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 49).

### **3.4 O IVA no Brasil**

O imposto de valor agregado adotado nos países da União Europeia e nos países do MERCOSUL é de competência nacional ou federal. No Brasil, contrariamente, foram adotados impostos de valor agregado nos três níveis de governo. No nível federal foi adotado o IPI. No nível estadual foi adotado o ICMS. No nível municipal foi adotado o ISS. São todos eles impostos que incidem sobre a circulação de bens ou o consumo (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 50).

O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias. O IPI incide sobre produtos industrializados. O IPI é muito semelhante ao ICMS. Há que se fazer a diferença entre o que é mercadoria e o que é produto industrializado. A legislação do ICMS não define o que é mercadoria. Um entendimento possível é considerar que a incidência do ICMS se dá quando ocorrem operações jurídicas que levam mercadorias da produção para o consumo, com fins lucrativos. Uma vez alcançado o consumo, o bem perde o status de mercadoria e o ICMS não pode mais ser cobrado, salvo haja o reinício do ciclo econômico quando o bem móvel, readquirindo o status de mercadoria, passa a ser vendido como mercadoria usada, sucata, etc. Produto industrializado, conforme estabelecido pelo Decreto N° 7.212, de 15 de junho de 2010, no seu Art. 3º é o resultante de qualquer operação definida no decreto como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. E industrialização é conceituada no artigo seguinte do decreto como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tais como (PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA, 2010) :

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.

O ISS, por sua vez, incide sobre a prestação de serviços tanto por pessoas jurídicas quanto por pessoas físicas. Muitos serviços são tributados pelo ICMS, como o Serviço de Transporte Intermunicipal e Interestadual e de Comunicações. Há uma lista inserida na Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003, que não deixa margem a dúvida sobre quais são os serviços tributados pelo ISS. A obrigação mercantil que configura a obrigação de dar cabe ao ICMS. A obrigação de fazer caracteriza os serviços tributados sob a materialidade do ISS.

A prestação de um serviço que não se materializa em um bem corpóreo é campo de incidência do ISS. Estão no campo de incidência do ISS uma consulta médica, um serviço advocatício, etc. A prestação de um serviço que resulte em um bem corpóreo passível de transmissão ficou para ser tributada pela União, é o caso da fabricação de uma máquina que está no campo do IPI.

O valor da operação é a base de cálculo para efeito de tributação no ICMS. A alíquota básica é de 17%. Há alíquota reduzida de 7% para bens que compõem a cesta básica e alíquota de 25% para bens considerados supérfluos com bebida, cigarro e perfume.

O ICMS brasileiro integra a sua própria base de cálculo. É a chamada alíquota por dentro. Qualquer percentual cobrado torna-se maior quando efetivamente pago. Uma alíquota



de 17% corresponde, na verdade a um pagamento de 20,48%. O ISS possui alíquota máxima de 55% e o IPI tem uma margem de zero a 363%.

Na verdade, a legislação tributária brasileira no intuito de adequar legalmente à cobrança desses três impostos em diferentes níveis da administração pública teve que distorcer a natureza jurídica de determinados elementos. Assim é que energia elétrica é definida na legislação para efeitos de tributação, como sendo uma “mercadoria”, quando se sabe que o direito mercantil define o fornecimento de energia elétrica como prestação de um serviço. Essas distorções só serão corrigidas com uma reformulação do IVA brasileiro.

## **4 REFORMA TRIBUTÁRIA**

### **4.1 Aspectos Gerais da Reforma Tributária**

Os sistemas tributários refletem, entre outros aspectos, a necessidades da sociedade que o Estado tem como encargo. Quando uma sociedade escolhe um estado de bem estar social, como ocorreu no Brasil a partir do final dos anos 80, em que muitas demandas são atendidas pelo Estado, existe uma grande necessidade de recursos para fazer frente a essas demandas. Quando uma sociedade escolhe um estado mínimo que se encarregue exclusivamente de demandas públicas, as necessidades de recursos são menores.

Os sistemas tributários são organizados para arrecadar impostos para o Estado atender as demandas da sociedade que organizou e escolheu, ainda que indiretamente, o tamanho do Estado que quer. À medida que as sociedades evoluem, as formas de organização do Estado vão mudando segundo os reclamos dessa sociedade. É natural que os sistemas tributários mudem para se adequar às mudanças da sociedade e do Estado. A mudança de colônia para estado independente, de monarquia para república, as transformações produzidas pelas reorganizações produzidas pelas mudanças constitucionais (1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988) impuseram novas ordens políticas, econômicas e sociais que requerem a adaptação dos sistemas tributários.

Desde algum tempo vem sendo apresentadas propostas de reforma tributária no Congresso Nacional. As classes dirigentes não discutem mais a necessidade de reforma tributária brasileira. Entretanto, os grandes interesses nacionais e regionais em jogo não tem permitido que essas propostas avancem, sempre temerosos de perdas para os setores que defendem.

A reforma mais importante ocorrida no sistema tributário nacional foi a que aconteceu na década de 1960. Foi a mais profunda e modernizante na evolução do sistema tributário nacional. A lógica do processo contínuo de evolução tem aversão a riscos e faz com que um novo sistema mantenha características do antecessor e reflita as condições da sociedade da época. Isso faz com que um novo sistema não seja perfeitamente adequado às circunstâncias e garante a necessidade permanente de evolução (VARSAÑO, 1996, p. 21).

Há bastante tempo o Brasil espera por uma reforma tributária mais ampla. É opinião da maioria dos setores organizados que a carga tributária está alta e, mal distribuía, inibe investimentos e o crescimento do País. Os sucessivos governos recentes têm apresentado propostas para reformar o sistema tributário, que não têm sido capazes de vencer a resistência

de setores temerosos de sofrer perdas de arrecadação. É preciso racionalizar o sistema, aliviar o contribuinte, reduzir a sonegação e voltar a inserir o País na rota do crescimento constante.

Em geral, as propostas de reforma buscam unificar impostos, encerrar a guerra fiscal, reequilibrar a relação tributação de bens de consumo versus impostos diretos e reduzir alíquotas.

A tributação em cascata encarece os custos de produção e os valores finais dos produtos, além de fomentar a burocracia. A unificação de impostos racionalizaria o sistema e diminuiria esses efeitos negativos.

A concessão de subsídios a empresas para atrair investimentos, que está no cerne da guerra fiscal, gera prejuízos aos estados de muitos bilhões de reais. A unificação de alíquotas pode ser um bom caminho para mitigar essa anomalia.

A carga tributária excessiva sobre o consumo é um dos maiores problemas a ser resolvido por uma reforma. Essa situação penaliza os mais pobres que gastam todo o seu dinheiro e, proporcionalmente, pagam mais impostos. A ampliação de impostos diretos, como o IR e o IPTU, cobrados de acordo com a renda e o patrimônio de cada contribuinte fortaleceria o princípio de justiça tributária.

A diminuição de alíquotas beneficia a economia de maneira geral. O barateamento dos preços dos produtos impacta na redução da informalidade, diminuição da sonegação, elevação da receita de impostos e aumento do crescimento do País.

Tem estado em diversas pautas de reforma a substituição de impostos federais como o IPI, PIS, Cofins, Cide e outros pelo imposto de valor agregado federal (IVA-F). Há propostas de substituição gradual do ICMS por um imposto de valor agregado estadual (IVA-E), com a continuação da cobrança a ser feita pelos estados. O ISS municipal seria integrado ao IVA-E e seria feita uma compensação de cada estado aos seus municípios via transferência de receita. Seriam definidos parâmetros nacionais para o IVA-E com o objetivo de impedir a guerra fiscal, apesar de manter certa autonomia para os estados fixarem as alíquotas desse imposto.

Em 1995, o Poder Executivo elaborou a Proposta de Emenda Constitucional 175 do Ministério do Planejamento que propunha: a simplificação do sistema, possibilitando economia de recursos tanto para o fisco quanto para o contribuinte; o combate à sonegação; a redução de custos, aumentando a competitividade dos produtos nacionais; e a distribuição mais justa da carga tributária.

Três anos depois, o Ministério da Fazenda apresentou nova proposta de reforma com as seguintes justificativas (LANDIM, FONSECA e NABUCO, 2001, p. 53):

1) Necessidade de recomposição do equilíbrio de forças que sustentam o pacto tributário. Sendo a tributação um pacto entre governo e sociedade, quanto à existência do governo, os serviços públicos à disposição da população e a fonte de financiamento do governo. Em outras palavras, o sistema tributário pressupõe um acordo em que estão definidos o quanto e quem deve suportar os custos da atividade governamental.

2) Necessidade de adaptação às mudanças estruturais da economia que, em função do fenômeno da globalização, requer um sistema de tributação eficiente com vistas a garantir o financiamento da máquina estatal sem os indesejáveis déficits públicos que tantos males causam à estabilidade econômica do País.

Os sistemas tributários utilizados na União Europeia, Japão, países do MERCOSUL, Estados Unidos e outros países estão de acordo com as realidades desses países e sofrem episódicas alterações para adequação às mudanças experimentadas por esses países. Não constituem modelos a serem aplicados no Brasil. Contudo, servem de referência para avaliação das melhores práticas adotadas em um ou outro lugar e que atendem com mais justeza os princípios tributários almejados pela sociedade pátria.

Um bom sistema tributário busca eficiência econômica ao não interferir na alocação eficiente dos recursos econômicos (localização de empresas que buscam benefícios fiscais, por exemplo). Busca também a simplicidade administrativa para reduzir custos tanto da arrecadação do fisco, quanto do contribuinte ao cumprir suas obrigações tributárias. Sistemas complexos estimulam a evasão fiscal e tornam a fiscalização mais difícil. Um sistema tributário eficiente deve buscar a flexibilidade que permita rápida adaptação às mudanças nas condições econômicas. Deve buscar a transparência para permitir ao contribuinte saber o quanto está pagando de imposto em cada atividade econômica tributada que realiza. Esse aspecto é prejudicado pelas alíquotas que incluem o imposto na sua base de tributação e fazem com que as alíquotas efetivamente pagas sejam superiores às alíquotas cobradas, constituindo uma forma de enganar o contribuinte. A capacidade contributiva dos contribuintes deve ser sempre levada em consideração. A aceitação do pacto tributário firmado é uma forma de justiça.

A integração econômica mundial vivenciada em tempos recentes com a aceleração das comunicações, dos transportes e a interdependência dos sistemas econômicos impõe o alinhamento dos sistemas tributários, produzindo a diminuição da autonomia de cada governo para executar políticas macroeconômicas cuja repercussão extrapole as fronteiras do país. Nesse diapasão, uma política tributária que penalize acentuadamente o consumo pode produzir perdas de competitividade da economia no mercado externo. Ao mesmo tempo, a

redução da receita potencial decorrente da estreita base de tributação e a guerra fiscal estimulam a evasão fiscal.

A tributação sobre o consumo no Brasil produz uma grande quantidade de impostos administrados por níveis diferentes de governo, tornando o sistema bastante complexo. O governo federal administra o IPI, a COFINS e o PIS/PASEP. Os estados administram o ICMS. E os municípios administram o ISS.

A possibilidade de concessão de benefícios fiscais unilaterais propicia a guerra fiscal entre estados e municípios, que usam o ICMS e o ISS como instrumento de atração de investimentos. Essa forma de atrair indústrias para ampliar a produção, o emprego e a renda têm prejudicado as finanças estaduais e gerado tensões na federação. Acabar com isso só é possível com a alteração das características do ICMS e a possibilidade de transformá-lo em um imposto em que a arrecadação de cada estado dependa exclusivamente de seu consumo e não da sua produção (VARSANO, 1996, p. 26).

A complexidade do ICMS com seus vinte e sete regulamentos diferentes e alterados constantemente dificultam o cumprimento das obrigações tributárias e facilitam a evasão fiscal até pelo desconhecimento das mudanças rotineiras na legislação.

A Proposta de Emenda Constitucional 175/95 sofreu mais de cem emendas que alteram profundamente a proposta original.

O debate democrático proporciona o estabelecimento de muitas controvérsias numa reforma do sistema tributário que põe em discussão interesses das mais diversas ordens, a maioria deles representada no Parlamento.

O sistema tributário brasileiro é complexo e tem tributos com múltiplas incidências sobre a mesma base, em especial de produção e consumo, e distintas modalidades de cobrança (cumulativo ou não, mono ou plurifásicos etc). Nos primeiros anos após a CF/88, o ajuste fiscal levou o governo a criar e elevar contribuições, que não eram repartidas com Estados e municípios, para rapidamente aumentar as receitas, elevando o peso da tributação indireta. A saída pode ser unificar os tributos sobre produção e consumo, criando um imposto sobre o valor adicionado (IVA) no âmbito federal – congregando PIS/Pasep, Cofins, IPI e Cide – harmonizado com um IVA estadual, que uniria ICMS e ISS (MITERHOF, 2014)

Visualiza-se como tendência para o estado brasileiro que os estados e municípios deverão sofrer mais limitações ao poder de tributar, sem que isto signifique redução da importância relativa de cada um na federação. O estado deverá se afastar do papel de liderar e controlar o processo de crescimento do País e passar a ser o seu promotor e regulador. Caberá ao estado, como tarefa principal, dedicar-se às políticas sociais direcionadas à redução da

pobreza e melhoria da qualidade de vida das pessoas. A implementação das políticas sociais altamente descentralizadas necessita da cooperação de todos os entes de governo com o uso intensivo de transferências intergovernamentais e competências partilhadas na arrecadação tributária (VARSANO, 1996, p. 26).

## **4.2 O IVA na Reforma Tributária**

As reformas que devem ser procuradas são aquelas que, entre outros objetivos, busquem a simplificação do sistema. Apesar disso, em um sistema de relações econômicas complexas, não é possível um sistema tributário adequado que não incorpore certo grau de complexidade. É preciso eliminar complicações desnecessárias e evitar o engodo de tributos que parecem simples, mas escondem custos econômicos e sociais de grande vulto. Propostas de revolução tributária escondem custos de administração, custos econômicos dos tributos e ineficiência do estado (VARSANO, 1996, p. 23).

A PEC 175 propõe diversas alterações na estrutura do ICMS que suscitaram várias emendas de membros do legislativo e entidades de classe.

### **4.2.1 Proposta do Deputado Luis Roberto Ponte**

Propõe desdobrar em dois o imposto sobre o consumo ou a produção. O primeiro imposto seria seletivo, monofásico, cobrado na fonte de produção ou distribuição, incidente sobre energia, combustíveis, comunicações, veículos, cigarros e bebidas. O segundo seria um tipo de IVA a ser cobrado sobre os demais bens. Na avaliação do proponente, o segundo imposto teria um impacto de 15% sobre o PIB.

Como desvantagem, críticos apontam que o imposto monofásico entra na cadeia produtiva de outros produtos taxados como insumos, distorcendo os preços no final, principalmente quando levarmos em conta que haveria uma tributação do IVA sobre estes produtos finais, com efeito cascata, mas não há dúvidas quanto à simplicidade e o alto índice de produtividade deste imposto, vez que seria de difícil sonegação.

### **4.2.2 Proposta FIESP/FIPE**

Defende uma redução nas alíquotas como forma a desestimular a sonegação e prevê uma carga tributária de 24%. Haveria um imposto de vendas a varejo, cobrado no destino, com alíquota de 15%, de competência estadual, partilhado por municípios. Outro imposto seria seletivo sobre fumo e bebidas mantendo as alíquotas atuais do IPI.

### **4.2.3 Proposta Pedro Parente**

Propõe a criação de um IVA federal abrangendo as receitas do PIS/PASEP e da COFINS. Seria incidente sobre bens e serviços e teria alíquota única e inferior ao atual ICMS.

Aos estados caberia o imposto sobre vendas a varejo (IVV), de alíquota única, e o imposto seletivo sobre fumo, bebidas, automóveis, perfumes etc. Aos municípios caberia o imposto sobre vendas a varejo serviços, com alíquota única. Seriam extintos ICMS, ISS, IPI, COFINS, CSLL e PIS/PASEP.

Segundo esta proposta, a polêmica a respeito da cobrança do imposto na origem ou no destino estaria encerrada, porque a tributação na ponta acaba com a guerra fiscal e segue uma tendência internacional de um IVA federal ou do governo central com unificação das alíquotas internas e interestaduais. Os estados seriam compensados pela perda do ICMS com o imposto seletivo.

Como aspectos negativos dessa proposta, o imposto sobre vendas a varejo vai refletir sobre o IVA federal cobrado no processo produtivo. Seria mais ou menos a repetição do que ocorre hoje com a existência do IPI e do ICMS. Além disso, o IVV é altamente sonegável devido à multiplicidade de contribuintes varejistas e a inexistência do sistema de créditos, que impede a exigência de notas fiscais nas transações.

### **4.2.4 Substitutivo Mussa Demes**

Mantém o IPI e o ICMS unificados. A base de tributação da União é aumentada, mas há perda de seletividade do IPI com a redução da quantidade de alíquotas. Lei regulamentar tratará do aproveitamento dos saldos credores. O imposto será seletivo e definido em lei complementar. O estado destinatário de importação de mercadoria receberá o ICMS correspondente. A incidência de impostos sobre as operações interestaduais com energia elétrica serão mantidas.

### **4.2.5 Proposta da Fundação Getúlio Vargas**

A proposta apresentada pela Fundação Getúlio Vargas extingue o ICMS e o IPI e cria um IVA de competência estadual, tributado no destino, mas cobrado na origem. Uma câmara de compensação transfere o valor arrecadado para o estado destinatário do imposto, sendo a receita partilhada com a União e os municípios. Bebidas, cigarros, automóveis, energia elétrica, telecomunicações, etc. seriam tributados com um imposto seletivo cobrado pela

União, como compensação pelas perdas do IPI. Um imposto sobre vendas de serviços finais substituiria o ISS com as alíquotas definidas pelos municípios.

O princípio do destino terá como consequência a perda de arrecadação pelos estados exportadores. Eles seriam compensados com a criação de um imposto sobre vendas a varejo, com alíquota a ser determinada por cada Estado, e cobrado uma única vez. Esse imposto, além de cobrir eventuais perdas dos Estados exportadores, daria autonomia a cada Estado, para pactuar com sua população a carga tributária aceitável sobre o IVV.

As perdas produzidas com a extinção do IPI seriam cobertas pela criação do imposto seletivo, de competência federal. Ele tem como características a difícil sonegação e baixo custo administrativo com necessidade de pequena fiscalização.

O ISS municipal seria substituído pelo imposto sobre vendas finais com alíquotas definidas pelos municípios, o que poderia gerar nova guerra fiscal com municípios vizinhos.

#### **4.2.6 Proposta do Deputado Eduardo Campos**

Na qualidade de ex-secretário da Fazenda de Pernambuco, Eduardo Campos propôs a criação de um imposto sobre energia elétrica, fumo, bebidas, combustíveis, etc., destinado a compensar a União por eventuais perdas de receita, em consequência da extinção do IPI e a criação do IVA estadual. Esse imposto seria arrecadado na origem e repassado ao Estado de destino, no montante de 50%, sendo os outros cinquenta por cento depositados em um fundo de equalização, para posterior distribuição aos Estados, mediante critérios a serem definidos em lei complementar. Teria alíquotas uniformes em todo o País. Os municípios continuariam com o ISS, reduzido do que passasse à competência do IVA estadual. As alíquotas seriam fixadas pelo Congresso Nacional para evitar a guerra fiscal entre os estados e entre os municípios.

#### **4.2.7 Proposta do Deputado José Serra**

Ela mantém o ICMS estadual e o ISS municipal. O IPI passaria a integrar o ICMS. A União cobraria o ICMS federal, que teria alíquota maior do que a do ICMS estadual, permitindo a dedução do valor devido e já recolhido aos estados. Modificaria a divisão da arrecadação do ICMS estadual para beneficiar além dos municípios produtores, os municípios consumidores.

Como vantagem, a cobrança de um ICMS federal suplementar ao ICMS estadual permitiria acabar com a disputa que existe hoje entre os estados, porque se houvesse renúncia do ICMS estadual, este valor acabaria sendo agregado ao valor devido do ICMS federal, e os



governos estaduais e federal teriam um cadastro em comum dos contribuintes, facilitando a troca de informações e levando a uma integração, o que inegavelmente facilitaria o combate à sonegação.

#### **4.2.8 Conclusão sobre as propostas de reforma**

As reformas em geral apresentam ideias, aparentemente, novas e brilhantes sem que se saiba que alguém já as teve e executou com maus resultados. Muitas vezes, essas ideias se mostram desastrosas na prática, porque não foram consideradas as condições do meio ou do processo onde estavam sendo aplicadas. O processo de evolução do sistema tributário ao longo do tempo inclui um vasto número de ensinamentos que não pode ser desconsiderado, sob pena de se repetirem insucessos do passado. É preciso levar em consideração os ensinamentos do passado para aprimorar o sistema tributário de um país (VARSAÑO, 1996, p. 19).

Existe uma tendência de redução da autonomia dos níveis estadual e municipal relacionada à capacidade de legislar em matéria tributária. Essa tendência é proporcionada pela preocupação crescente com a coordenação de políticas públicas e o movimento de integração internacional das economias ao redor do mundo (VARSAÑO, 1996, p. 23).

Parece haver limites claros para o crescimento ou diminuição da carga tributária brasileira. A produção de ações relevantes para a sociedade não pode ser sustentada com uma arrecadação pequena. Uma federação com as diversas estruturas de governo acarreta um custo elevado do setor público, muito maior do que em um estado unitário. Enquanto que uma carga tributária pequena pode levar o setor público à paralisia, uma carga elevada tende a induzir o aumento da sonegação e da informalização (VARSAÑO, 1996, p. 27).

A melhoria da qualidade da tributação deve contemplar objetivos como: harmonizar a necessidade de arrecadar com a de melhorar as condições de competitividade do setor produtivo, aprimorando o sistema tributário quanto aos seus efeitos sobre a alocação de recursos; melhorar a distribuição da carga tributária entre contribuintes; e simplificar o sistema tributário (VARSAÑO, 1996, p. 31).

A integração dos países europeus em um único sistema econômico fez com que a Europa passasse a ter características semelhantes com as existentes no Brasil, permitindo que a análise do IVA europeu seja atraente para os brasileiros.

A harmonização de um sistema fiscal que engloba um continente como o europeu, com 507 milhões de habitantes (EUROSTAT), quase duas vezes e meia a população do Brasil e com estruturas econômicas, níveis de despesas e problemas regionais (nacionalismo

exacerbado, rivalidades étnicas etc.) bastante diferentes é uma tarefa bastante complexa. As deliberações importantes devem ser tomadas por consenso, da mesma maneira que o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que reúne os secretários da Fazenda de todos os estados no Brasil. Esses motivos fazem com que a aprovação de uma decisão importante não possa afetar os interesses de nenhum dos Estados membros, caso contrário, não será posta em prática.

O IVA é cobrado na origem ou no destino. Quando é cobrado na origem, as importações ficam isentas e as exportações são tributadas. Quando é cobrado no destino, a mercadoria sai do estado produtor com tributação zero e é tributada no estado de destino. A União Europeia resolveu cobrar o IVA na origem para abolir as barreiras fiscais. Essa forma privilegia os países exportadores e prejudica os importadores. Para compensar essa distorção, foi imaginada a criação uma câmara de compensação para repassar os excedentes de um país a países deficitários. Entretanto, o controle da arrecadação permitiria a ingerência nas contas públicas de cada país e, por isso essa proposta não foi aceita. Resolveu-se então aplicar o princípio da cobrança no destino, de forma provisória, e que permanece como definitivo. Os países eminentemente exportadores aceitaram as perdas de arrecadação em relação aos países importadores.

### 4.3 Divergências no Brasil

A questão do IVA tem dificultado a implantação de uma reforma tributária no Brasil. Os estados recebem a maior parte das receitas tributárias oriundas do ICMS. Qualquer modificação que altere o ICMS em detrimento da criação do IVA, gera preocupação pelas perdas que pode produzir.

Cinco estados recebem cerca de 63% da arrecadação do ICMS, enquanto que vinte e dois estados ficam com menos de 38%, conforme se vê no quadro a seguir.

Quadro 12 - Arrecadação do ICMS – participação relativa – Principais estados – 2014

Estados	ICMS em R\$	% do total	% acumulado
São Paulo	122,8	31,7	31,7
Minas Gerais	38,3	9,9	41,6
Rio de Janeiro	31,9	8,2	49,8
Rio Grande do Sul	25,8	6,7	56,5
Paraná	22,8	5,9	62,4
Demais estados	146,1	37,6	37,6
Total Brasil	387,7	100,0	100,0

Fonte: Próprio autor com dados do (CONFAZ, 2015). Valores em R\$ bilhões.

A principal questão é relativa à alteração do princípio de cobrança na origem pela cobrança no destino. Não existe uma balança de comércio interestadual que garanta o

conhecimento de perdas e ganhos para posterior compensação. Esse fato gera incerteza e temor de prejuízo com qualquer mudança que se estabeleça.

Contudo, estudos informam que a maioria dos estados brasileiros teria ganhos de arrecadação com as mudanças propostas, até porque a maioria dos estados importa mais do que exporta. Os demais estados são eminentemente importadores e obteriam vantagem com a adoção do princípio do destino e a manutenção da carga tributária em vigor. Os estados que teriam maiores perdas são os que detêm as maiores bancadas de deputados e não permitem que a reforma tributária avance.

O princípio mais justo do ponto de vista econômico é o da tributação no destino, porque o IVA é um tributo sobre o consumo e, por isso, o consumidor final é quem deve arcar com o ônus do tributo e receber os benefícios proporcionados pela arrecadação tributária estatal. No modelo em vigor, parte do imposto fica no estado de origem e parte no de destino. Quando uma região mais carente adquire mercadorias em outra mais desenvolvida, ela paga imposto para a região desenvolvida. Com isso, a região mais pobre está contribuindo para o bem-estar da população que usufrui de melhores condições socioeconômicas, o que não é justo. O princípio do destino permite maior autonomia tributária, porque vai acabar com a guerra fiscal entre os estados, o que vai gerar mais receita.

A federalização do IVA se baseou no sistema tributário europeu que propunha a utilização do princípio do destino.

Não existe uma balança de comércio interestadual que garanta o conhecimento das perdas e ganhos para posterior compensação. Esse fato gera incerteza e temor de prejuízo com qualquer mudança que se estabeleça.

## 5 CONCLUSÃO

Este trabalho não tem a pretensão de ser um trabalho inovador sobre questão tão complexa como a reforma de um sistema tributário de um país de proporções e diversidade como é o Brasil. Trata-se de um trabalho de análise histórica de um momento que se aproxima.

A reforma tributária vem sendo tentada há muito tempo, com variadas propostas, e tem esbarrado nas dificuldades naturais de modificação de um sistema que interfere na vida de todas as pessoas e do País. Não é possível prever quando a reforma tributária brasileira acontecerá, mas sim garantir que ocorrerá, mais cedo ou mais tarde. Uma das situações que dificultam ou impedem a ocorrência de uma reforma mais profunda são as alterações localizadas de características dos impostos existentes. Não é ruim que isso aconteça. Pelo contrário. Permite que os ajustes ocorram sem transformações muito profundas, que, nem sempre, sabe-se no que vão resultar.

A avaliação da questão tributária ao longo do tempo permite verificar que o imposto sobre valor agregado vem sendo adotado desde a sua implantação pioneira na França em 1954, depois de longo processo evolutivo, de forma crescente em número de países aderentes. O Brasil adota impostos que se enquadram no conceito de imposto de valor agregado. Esse estudo se alinha com o pensamento de que é preciso modernizar a forma como esse imposto é aplicado para torna-lo mais moderno e de acordo com princípios constitucionais tributários.

A reformulação do IVA brasileiro esbarra no medo de perda de receita pelos entes arrecadadores. Um país em desenvolvimento tem necessidades muito grandes de recursos e contribuintes com capacidade limitada de pagamento. É, naturalmente, difícil harmonizar a situação tributária de qualquer país.

Caso não houvesse a preocupação com perdas de arrecadação, outras questões como a cobrança, na origem ou no destino, a federalização do IVA, o fim do IPI e do ISS, a concessão ou não da competência do Imposto Seletivo para a União, etc., seriam questões secundárias e de superação rápida, apesar da alteração desses fatores poder significar perdas de receitas.

A alteração do sistema tributário é uma bandeira carregada pelas lideranças políticas que buscam uma maior harmonização do pacto federativo, que equilibre os encargos da União, estados e municípios com as receitas que cada um detém para enfrentar os problemas que afligem a população. Busca-se uma reforma tributária que torne o sistema condizente com

o de países de economia mais moderna, que aumente a arrecadação, que diminua a sonegação e o ônus suportado pela população.

O IVA dividido nas três esferas administrativas do País causa problemas que precisam ser superados e está na contramão da história. Uma possível solução parece ser a incorporação do IPI e parte do ISS ao ICMS.

A tradição brasileira definiu a competência do imposto sobre o consumo como sendo estadual. A União Europeia e o MERCOSUL deixaram esse imposto na competência federal. Alterar a competência do imposto para a esfera federal diminuiria a autonomia dos estados, mesmo com a criação de mecanismos compensatórios. A proposta da FGV que coloca o imposto seletivo na competência da União, compensando a perda do IPI, incorporado ao ICMS, seria um primeiro passo para a futura criação de um IVA federal.

As grandes cidades têm no ISS um dos tributos mais importantes como fonte de receitas. Apesar de ser o mais sonegado pela não materialização da prestação de serviços em um bem corpóreo, que impede a fiscalização de obter prova necessária a autuação, e porque as fiscalizações municipais não são tão eficientes como as fiscalizações estaduais no combate à sonegação. A incorporação da maior parte dos fatos geradores do ISS ao IVA estadual, provavelmente redundaria em maior arrecadação devido às estruturas mais robustas dos fiscos estaduais. As perdas dos municípios poderiam ser compensadas via Fundo de Participação dos Municípios.

Um passo importante para aproximar o IVA brasileiro dos modelos usados em países mais desenvolvidos seria adotar a tributação no destino. A lógica de o imposto pago resultar em benefícios sociais para quem o paga orienta a tributação dos impostos sobre o consumo no destino onde serão consumidos. Outra questão que reforça a adoção da tributação no destino é o princípio que diz que o imposto não se exporta, além de produzir a diminuição dos problemas decorrentes da competição interestadual para atrair investimentos. É possível supor que as perdas iniciais serão compensadas com a tendência de crescimento da arrecadação, devido à inibição da sonegação e, também, ao crescimento da base de tributação.

## REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, U. C. A gênese do imposto sobre o valor agregado. **Revista Sequência**, 56, 2008.

BRASIL. LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966-Código Tributário Nacional. **Presidência da República-Casa Civil-Subchefia para Assuntos Jurídicos**, Brasília, 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 20 Maio 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Presidência da República-Casa Civil-Subchefia de Assuntos Jurídicos**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 4 Maio 2015.

COLOMBO, S. A gênese do império da lei - 800 anos da Magna Carta. **Folha de São Paulo**, São Paulo, 2015. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/ilustrissima/2015/06/1641271-a-genese-do-imperio-da-lei---800-anos-da-magna-carta.shtml>>. Acesso em: 14 junho 2015.

CONFAZ. Boletim do ICMS. **Conselho Nacional de Política Fazendária**, 2015. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>>. Acesso em: 15 junho 2015.

DEBATE, B. Quem paga imposto no Brasil? **Brasil Debate**, 2014. Disponível em: <<http://brasildebate.com.br/quem-paga-imposto-no-brasil/>>. Acesso em: 15 junho 2015.

EUROSTAT. Disponível em: <[http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&language=en&pcode=tps00001&tableS\\_election=1&footnotes=yes&labeling=labels&plugin=1](http://ec.europa.eu/eurostat/tgm/table.do?tab=table&language=en&pcode=tps00001&tableS_election=1&footnotes=yes&labeling=labels&plugin=1)>. Acesso em: 25 maio 2015.

FIGUEIREDO, L. V. **Lições de direito econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. Globalization: Threat or Opportunity? **INTERNATIONAL MONETARY FUND**, 2000. Disponível em: <<http://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/041200to.htm>>. Acesso em: 12 maio 2015.

HARADA, K. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2011.

HM TREASURY. Budget 2015. **Tesouro do Reino Unido**, 25 maio 2015. Disponível em: <[https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/416330/47881\\_Budget\\_2015\\_Web\\_Accessible.pdf](https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/416330/47881_Budget_2015_Web_Accessible.pdf)>. Acesso em: 25 maio 2015.

IBGE. Receita consolidada, da União, Estados e Municípios. **IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Contas Nacionais**, 2003. Disponível em: <[http://ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/financaspublicas\\_2003/tab127.pdf](http://ibge.gov.br/home/estatistica/economia/despesaspublicas/financaspublicas_2003/tab127.pdf)>. Acesso em: 13 junho 2015.

IBGE. IBGE. **População do Brasil**, 2015. Disponível em: <<http://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>>. Acesso em: 25 maio 2015.

INTROÍNI, P. G. Reforma tributária: afinal, quem paga a conta? **Teoria e debate**, 2014. Disponível em: <<http://www.teoriaedebate.org.br/materias/economia/reforma-tributaria-afinal-quem-paga-conta?page=full>>. Acesso em: 15 junho 2015.

JARDIM, E. M. F. **Manual de direito financeiro e tributário**. São Paulo: Saraiva, 1996.

LANDIM, I. J.; FONSECA, J. S.; NABUCO, L. C. B. R. O Imposto sobre o Valor Agregado na Reforma Tributária. **O Imposto sobre o Valor Agregado na Reforma Tributária**, Salvador, Maio 2001. Disponível em: <[http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia\\_ildemar\\_joilson\\_luis.pdf](http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_ildemar_joilson_luis.pdf)>. Acesso em: 12 abril 2015.

MARTINS, S. P. **Manual de direito tributário**. 10. ed. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MITERHOF, M. Folha de São Paulo. **Pela reforma tributária ampla**, 2014. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/colunas/marcelomiterhof/2014/07/1493610-pela-reforma-tributaria-ampla.shtml>>. Acesso em: 16 junho 2015.

PORTAL TRIBUTÁRIO. Os Tributos no Brasil. **Portal Tributário**, 16 setembro 2014. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em: 13 junho 2015.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Presidência da República-Casa Civil-Subchefia de Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 4 Maio 2015.

PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. DECRETO Nº 7.212, DE 15 DE JUNHO DE 2010. **Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.**, 2010. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm#art617](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2010/Decreto/D7212.htm#art617)>. Acesso em: 10 Junho 2015.

REALE, M. **Lições preliminares de direito**. São Paulo: Saraiva, 2002.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga Tributária no Brasil 2003. **Receita Federal do Brasil**, 2004. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2003/view>>. Acesso em: 15 junho 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil - 2004**, 2005. Disponível em: <<file:///C:/Users/Lisiane%20Mello/Downloads/Carga%20Tribut%C3%A1ria%202004.pdf>>. Acesso em: 14 junho 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Carga tributária no Brasil 2013. **Receita Federal do Brasil**, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>>. Acesso em: 24 Maio 2015.

RODRIGO OCTÁVIO ORAIR, S. W. G. É. M. L. W. D. J. S. CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: ESTIMAÇÃO E ANÁLISE DOS DETERMINANTES DA EVOLUÇÃO RECENTE – 2002-2012. **IPEA**, 2013. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD\\_1875.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2031/1/TD_1875.pdf)>. Acesso em: 14 Junho 2015.

SASTRE, H. I. D. **Tributação sobre o consumo no Brasil: a implantação do imposto sobre o valor adicionado**. Porto Alegre. 2010.

VARSANO, R. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século. **IPEA**, 1996.

VARSANO, R. **A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais**. [S.l.]. 2014.