

**UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC**

**CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**ELIZANDRA SALVAN CANDIDO**

**O IMPOSTO ÚNICO COMO ALTERNATIVA À REDUÇÃO DA CARGA  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

**CRICIÚMA  
2013**

**ELIZANDRA SALVAN CANDIDO**

**O IMPOSTO ÚNICO COMO ALTERNATIVA À REDUÇÃO DA CARGA  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão do Curso, apresentado para obtenção do grau de Bacharelado curso de Ciências Contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC.

Orientador: Professor Esp. José Luiz Possolli.

**CRICIÚMA  
2013**

**ELIZANDRA SALVAN CANDIDO**

**O IMPOSTO ÚNICO COMO ALTERNATIVA À REDUÇÃO DA CARGA  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela Banca Examinadora para obtenção do Grau de bacharel, no Curso de ciências contábeis da Universidade do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com Linha de Pesquisa em Contabilidade Tributária.

Criciúma, 03 de dezembro 2013.

**BANCA EXAMINADORA**

---

**Orientador: Prof. Esp. José Luiz Possolli**

---

**Examinador: Prof. Esp. Moisés Nunes Cardoso**

---

**Examinador: Prof. Esp. Tiago Stock**

**Dedico este trabalho a DEUS, o qual sempre esteve presente nos momentos mais difíceis. À minha família e namorado pela compreensão de minha ausência em muitos momentos, e que de alguma forma contribuíram e acreditaram que eu atingisse esse objetivo tão importante na jornada da minha vida.**

## **AGRADECIMENTOS**

Primeiramente a Deus por ter me concedido o dom da vida, por me dar forças para enfrentar momentos de fraqueza e sabedoria para que eu pudesse alcançar o meu propósito;

À minha família, pelo apoio e incentivo quando mais precisei;

Ao meu namorado Jorge, pela paciência e compreensão nos momentos em que tive de me ausentar para dedicar-me ao curso. Por todo seu amor e carinho;

Ao meu professor orientador, José Luiz Possolli, pela dedicação e sabedoria a mim repassados, suas sugestões, certamente, foram importantes para a conclusão deste trabalho;

Aos colegas do curso, em especial aos amigos Fernanda Fernandes Costa, Gabriela Fernandes de Queiroz, Giulia Valentina Martinelli, Mariane Pinto da Silva, por suas demonstrações de amizade e companheirismo ao longo dessa jornada;

Aqueles que direta ou indiretamente contribuíram para que eu chegasse até aqui;

A todos, meu carinho e muito obrigada!

“O saber não está na ciência alheia que se absorve, mas, principalmente, nas ideias próprias, que se geram dos conhecimentos absorvidos”.

(Oração aos Moços – Rui Barbosa)

## RESUMO

CANDIDO, Elizandra Salvan. **O imposto único como alternativa à redução da carga tributária brasileira.** 2013. 79 p. Orientador: José Luiz Possolli. Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Contábeis. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma – SC.

O presente trabalho faz uma sistematização do sistema tributário nacional, desde o período colonial até os dias de hoje, concentrando-se na modificação, por meio da implantação do Imposto Único, analisando sua viabilidade no sistema financeiro Nacional. A proposta do Imposto Único tem como base substituir impostos já existentes por uma alíquota única sobre transações financeiras, de autoria do Professor Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque, com o Projeto de Emenda Constitucional nº 474/2001. O Imposto Único compõe-se dos conceitos de unificação tributária e de transação monetária, tem como base ou fato gerador o tributo. Há muitos anos já foram apresentados diversos projetos de EC, como a PEC 175/1995 e PEC 233/2008, porém nestes projetos visava-se criar um imposto a mais, e por consequência, uma preocupação para o contribuinte. Em relação a essa proposta de transação monetária, seria possível arrecadar o mesmo montante de tributo em relação ao PIB, sem que haja aumento de impostos, pois a alíquota será muito baixa em relação aos impostos já existentes, então os níveis de sonegação irão diminuir consideravelmente. Sua implantação visa garantir a autonomia financeira dos Estados e Municípios, implicando sua independência financeira por meio de créditos diários em suas respectivas contas, sem nenhuma intermediação. Trata-se de uma proposta em que a simplificação do sistema tributário com a criação de um Imposto único sobre movimentações financeiras aliviará os cidadãos em geral preocupações com o fisco, o qual este poderá concentrar seus esforços para fiscalização dos bancos, já que o mesmo será o mediador e centralizador da arrecadação.

**Palavras-chave:** Imposto único, Sistema Tributário Nacional, Reforma Tributária, Movimentações financeiras.

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013.....	43
Tabela 2:arrecadação em relação ao PIB .....	52
Tabela 3:Crescimento da arrecadação tributária.....	54
Tabela 4:Média de arrecadação tributária por dia, hora, minuto e segundo no Brasil.....	55
Tabela 5 :Arrecadação tributária por esfera de governo .....	55
Tabela 6:Arrecadação tributária por habitante .....	56
Tabela 7:Evolução da carga tributária brasileira .....	57



## LISTA DE ABREVIATURAS

**Art.** = Artigo  
**Nº** = Número

## LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CIDE – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

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

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

EC - Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IE – Imposto sobre Exportação

II – Imposto sobre Importação

IIP - Imposto de Indústrias e Profissões

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF - Imposto sobre Operações Financeiras

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IRPF – Imposto de renda pessoa física

IRPJ – Imposto de renda pessoa jurídica

ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza

ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis

ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IVA-E – Imposto sobre o Valor Agregado Estadual

IVA-F – Imposto sobre o Valor Agregado Federal

IVC – Imposto sobre Venda e Consignações

IVV – Imposto sobre Venda a Varejo

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

ORTN – Obrigações reajustáveis do tesouro nacional

PAEG - Programa de Ação Econômica do Governo

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

STN – Sistema Tributário Nacional

TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>14</b>
1.1 TEMA E PROBLEMA .....	14
1.2 OBJETIVOS .....	15
1.3 JUSTIFICATIVA .....	15
<b>2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA</b> .....	<b>17</b>
2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....	17
<b>2.1.1 A Tributação no Brasil Colônia</b> .....	<b>18</b>
<b>2.1.2 União Ibérica</b> .....	<b>19</b>
<b>2.1.3 Os tributos nos períodos Imperial e Republicano</b> .....	<b>21</b>
<b>2.1.4 A Constituição Federal de 1988 e a tributação brasileira</b> .....	<b>23</b>
2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL - STN .....	25
<b>2.2.1 Leis, tratados, convenções internacionais e decretos.</b> .....	<b>26</b>
<b>2.2.2 Normas Complementares</b> .....	<b>27</b>
<b>2.2.3 Tributos</b> .....	<b>28</b>
<b>2.2.4 Espécies tributárias</b> .....	<b>29</b>
2.2.4.1 Impostos .....	29
2.2.4.2 Taxas .....	29
2.2.4.3 Contribuições de Melhoria .....	31
2.2.4.4 Contribuições Sociais .....	31
2.2.4.5 Empréstimos Compulsórios .....	32
2.2.4.6 Contribuições Especiais .....	33
<b>2.2.5 Competência Tributária</b> .....	<b>33</b>
2.2.5.1 Competência da União .....	33
2.2.5.1.1 <i>Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas- IRPJ</i> .....	34
2.2.5.1.2 <i>Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL</i> .....	34
2.2.5.1.3 <i>Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP</i> .....	35
2.2.5.1.4 <i>Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS.</i> .....	36
2.2.5.1.5 <i>Contribuição Previdenciária- CP</i> .....	37
2.2.5.1.6 <i>Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI</i> .....	38
2.2.5.1.7 <i>Imposto sobre Importação - II</i> .....	39

2.2.5.1.8 Imposto sobre Exportação – IE .....	40
2.2.5.1.9 Imposto sobre Operações Financeiras - IOF.....	41
2.2.5.1.10 Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF .....	42
2.2.5.1.11 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR.....	43
2.2.5.1.12 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE.....	44
2.2.5.2 Competência dos Estados/DF .....	45
2.2.5.2.1 Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS .....	45
2.2.5.2.2 IPVA– Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores .....	46
2.2.5.2.3 Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD .....	47
2.2.5.3 Competência dos Municípios .....	48
2.2.5.3.1 Imposto sobre Serviços - ISS.....	48
2.2.5.3.2 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. - IPTU .....	49
2.2.5.3.3 Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos- ITBI.....	50
2.2.5.4 Arrecadação Tributária .....	50
2.2.5.4.1 Carga tributária - arrecadação em relação ao PIB .....	51
2.2.5.4.2 Crescimento da arrecadação tributária.....	52
2.2.5.4.3 Média de arrecadação tributária por dia, hora, minuto e segundo no Brasil .....	54
2.2.5.4.4 Arrecadação tributária por esfera de governo .....	55
2.2.5.4.5 Arrecadação tributária por habitante .....	55
2.2.5.4.6 Evolução da carga tributária brasileira .....	56
<b>3 METODOLOGIA .....</b>	<b>58</b>
<b>4 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA .....</b>	<b>59</b>
4.1 Propostas de Emenda Constitucional .....	59
4.1.1 Proposta de Emenda Constitucional n.º 175/1995.....	60
4.1.2 Proposta de emenda constitucional nº 233/2008.....	61
4.1.2.1 IVA-F .....	62
4.1.2.2 IVA-E .....	62
<b>5 IMPOSTO ÚNICO NO BRASIL POR MEIO DA PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL n.º 474/2001 .....</b>	<b>65</b>
5.1 CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO ÚNICO .....	66
5.1.1 Tributos a serem extintos.....	66

<b>5.1.2 Movimentações Financeiras.....</b>	<b>67</b>
<b>5.1.3 Desburocratização fiscal .....</b>	<b>68</b>
<b>5.1.4 Vantagens do Imposto Único .....</b>	<b>69</b>
<b>5.1.5 Desvantagens do Imposto único .....</b>	<b>69</b>
<b>5.1.6 Exportações, bolsas de valores e o mercado financeiro.....</b>	<b>70</b>
<b>5.1.7 Combate à sonegação .....</b>	<b>71</b>
<b>5.1.8 Informatização do sistema financeiro .....</b>	<b>72</b>
<b>5.1.9 Opiniões sobre o Imposto Único .....</b>	<b>73</b>
<b>6 CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>76</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>78</b>

## 1 INTRODUÇÃO

O presente estudo abordará, inicialmente, os aspectos fundamentais relacionados ao tema e problema da pesquisa. Em seguida, serão destacados os objetivos, geral e específico, em tópicos a serem explorados durante o trabalho e, na justificativa, as contribuições do tema.

### 1.1 TEMA E PROBLEMA

A reforma tributária é motivo de debate há mais de 20 anos. E a cada ano os governos vêm aumentando de forma expressiva os gastos públicos. Para cobri-los, a sociedade tem que arcar com esses gastos por meio do pagamento de tributos. No Brasil, as distorções chegam a ser abusivas, a quantidade de tributos supera os limites de capacidade de contribuição dos cidadãos e das empresas, causando prejuízos para o desenvolvimento socioeconômico.

O Brasil está entre os primeiros no nível elevado de cobrança de tributos, sem dar o retorno necessário à população, onde os serviços de saúde, segurança e educação, por exemplo, são de péssima qualidade, embora sejam elevados os valores pagos aos cofres públicos.

A reforma tributária é um tema muito discutido, pois interfere diretamente na economia do país. A cada proposta surgem inúmeros questionamentos, e os envolvidos no processo não chegam a um consenso que permita melhorar o complexo sistema tributário brasileiro.

A cobrança de tributos faz-se necessária para a existência do Estado, pois por meio deles os entes tributantes geram a atividade estatal, o que permite a vida em sociedade como hoje conhecemos. Entretanto, questiona-se a forma como os tributos são calculados, bem como as elevadas alíquotas impostas simplesmente a empresas e pessoas físicas.

O que se pretende com a reforma tributária não é reduzir tributos. Trata-se, também, de criar novas regras a todo o sistema tributário, corrigindo os defeitos que nele hoje são encontrados. Em muitas pesquisas feitas sobre essa questão, constata-se que os maiores problemas estão relacionados à alta carga tributária

assim como o sistema tributário de má qualidade, traduzido nos serviços públicos aos cidadãos.

Ante as inúmeras reformas tributárias há o projeto de proposta de emenda constitucional – PEC Nº 474, de 2001, que propõe a implementação do Imposto único. Diante disso, surge a seguinte questão problema de pesquisa, qual a viabilidade de unificar os tributos no Brasil por meio da implantação do imposto único?

## 1.2 OBJETIVOS

O objetivo geral deste estudo consiste em apresentar a estrutura de cobrança do imposto único no Brasil, em conformidade com a PEC 474/01.

Para alcançar o objetivo geral têm-se os seguintes objetivos específicos:

- ✓ Resgatar a tributação brasileira em seu contexto histórico,
- ✓ Identificar as espécies tributárias,
- ✓ Analisar o atual sistema tributário brasileiro,
- ✓ Pesquisar sobre a forma de arrecadação do imposto único,
- ✓ Identificar as vantagens e desvantagens do imposto único.

## 1.3 JUSTIFICATIVA

Em meio às transformações que ocorrem na esfera econômica, política e social, as empresas se deparam com uma alta carga tributária. Boa parte das empresas que ingressam no mercado fecha nos dois primeiros anos de vida, pois toda e qualquer transação, para rentabilidade do negócio, está diretamente associada a um pagamento de tributo, inviabilizando muitos negócios, pois não há efetivamente, uma política tributária que trate desigualmente os desiguais.

Os acordos e leis tributárias, no Brasil, provocam conflitos e geração de inúmeras obrigações acessórias. Portanto, a unificação dos impostos facilita com que as empresas continuem no mercado.

Busca-se com este trabalho sobre o imposto único, verificar quais as reais condições de sua implantação e quais os impactos financeiros sentidos, tanto sob o prisma do fisco quanto da sociedade.



Segundo o autor da proposta, Prof. Marcos Cintra Cavalcanti de Albuquerque, a proposta seria possível, podendo se comparar com empresas do simples nacional, onde tiveram sua carga tributária reduzida devido à unificação dos tributos, com isso vem aumentando cada vez mais a abertura de novas empresas do simples nacional.

O que parece consenso, é que alterações no sistema tributário são essenciais para o desenvolvimento socioeconômico brasileiro, para geração de empregos, diminuição da sonegação fiscal e, principalmente, como uma ferramenta indispensável à justiça social.

Logo, em relação à contribuição teórica, este trabalho visa reunir conceitos sobre a contabilidade tributária, com destaque no comportamento de cada tributo substituído. Assim, será possível diminuir a tributação no Brasil, reduzir os preços de venda que agradem os clientes e remunerar o capital investido pela empresa.

O projeto do imposto único tenta mostrar e desmistificar o questionamento de muitos, qual seja, como diminuir a carga tributária sem que intervenha na arrecadação atual existente.

## 2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste capítulo aborda-se a bibliografia relacionada à reforma tributária e projeto do imposto único. No primeiro momento analisa-se a formação do STN, com o intuito de ilustrar o desenvolvimento cronológico do ordenamento tributário nacional, desde o descobrimento do Brasil. Posteriormente, a evolução dos processos da reforma tributária, ressaltando os principais fatos tributários. Em seguida, mostram-se os projetos realizados no Brasil. Por fim, o objetivo principal do projeto é o estudo da viabilidade da unificação dos tributos no Brasil, com a adoção do imposto único.

### 2.1 ORIGEM E EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Desde a época do Brasil colônia, são cobrados tributos, porém, de forma diferente da atual, pois os tributos não eram pagos a um Estado, e sim a uma pessoa, o senhor feudal, de acordo com seus interesses.

A palavra tributo vem do latim “tributu” e significa o que se paga a outro, como dependência ao termo “tributo”, De Silva (2006, p. 61) atribui o seguinte significado:

Do latim *tributum* (imposto, contribuição), em sentido técnico entende-se propriamente a contribuição imposta, em caso de guerra, ao Estado vencido, ou a soma de contribuições devidas por uma província, ou por um Estado Vassalo. No entanto, na terminologia fiscal, vai à expressão igualando-se ao sentido de imposto, que se entende a contribuição devida por todo cidadão estabelecido, ou residente num Estado, ou que dele tire proveitos pecuniários, para a formação da receita pública, destinada a suprir os encargos públicos do mesmo Estado.

Inicialmente, nas sociedades primitivas, os tributos eram pagos por meio de ofertas voluntárias ao líder e a seu grupo. Porém, quando as ofertas se tornavam insuficientes para suprir as necessidades da coroa, eram criados novos impostos, sendo, desta forma, contribuições obrigatórias, e não mais voluntárias. (BALTHAZAR,2005).

### 2.1.1 A Tributação no Brasil Colônia

As raízes do direito tributário se encontram desde a época do descobrimento, onde, em primeiro momento, as leis fiscais eram delegadas por Portugal. Influências religiosas também contribuíram para a criação de tributos no Brasil.

Entre 1500 a 1530, no período pré-colonial, os portugueses tinham seus interesses voltados para o comércio das Índias, porém, queriam continuar dando ordens no Brasil. Em 1501, uma expedição foi mandada para o Brasil com o objetivo de apurar o potencial das terras descobertas. Então acabam encontrando o Pau-brasil, chamado de *ibitá pitanga* pelos índios, usado para tingir tecidos com a cor rubra, muito desejada na Europa. (MORAES, 2000).

Balthazar (2005) descreve que a época do Brasil colônia ficou marcada por um período de intensa exploração de Portugal. A ausência de um comércio forte na época e uma pequena população tornava difícil conseguir direitos fiscais positivos. Entre 1526 a 1532, a partir do momento em que o Brasil começa a descobrir riquezas na sua terra, como a extração do pau-brasil, inicia a cobrança do primeiro imposto, o quinto do pau-brasil, que era cobrado das pessoas autorizadas a praticarem a extração em terras brasileiras, onde tinham que pagar uma parte do imposto com a própria mercadoria extraída, já que não existia moeda na época.

O mesmo autor descreve que a coroa obteve muita captação de tributos desta forma, porém, a mesma não tinha recursos suficientes para exploração de madeira e então passou a arrendar suas terras a países estrangeiros, por meio de contratos, mediante pagamento de uma determinada quantia.

Segundo Balthazar (2005), esse sistema de arrendamento não durou muito tempo, visto que os exploradores não conseguiam sustentar sua atividade, por causa dos ataques dos nativos e de estrangeiros que praticavam contrabando e se recusavam a reconhecer o domínio de Portugal sobre as terras.

Entre 1532 a 1548, Portugal estava com dificuldades financeiras, o que o levou a pensar em outro sistema para cobrar impostos. O sistema encontrado foi de capitanias hereditárias, gerando lucros que compensassem as despesas com transportes. Ainda Segundo Balthazar (2005, p. 37),

Esse sistema consistia na concessão de lotes de terra a particulares por meio de cartas de doação, e as cartas de foral, que, além de preverem a povoação na colônia, determinavam direitos, foros, tributos e coisas que se pagariam ao rei, ao capitão-mor e ao governador. Assim novos tributos cobrados, pela coroa, surgiram no Brasil.

Segundo Simonsen (1962, apud Balthazar, 2005, p. 38), os principais tributos cobrados foram:

- ✓ Monopólio do comércio do pau-brasil, das especiarias e das drogas;
- ✓ Direito das alfândegas reais, relativo a mercadorias importadas e exportadas, ou naufragadas que davam a costa. Em geral, correspondiam a 10% do valor total destas;
- ✓ O quinto dos metais e pedras preciosas (ouro, prata, coral, pérola, cobre etc.);
- ✓ Dízima do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados.

Balthazar (2005) descreve que com a criação de mais impostos se deu, também, início a sonegação fiscal. Os contribuintes começaram a desenvolver diversas formas de driblar a fiscalização. E o sistema de capitâneas hereditárias não funcionou no Brasil.

Ainda o autor ressalta, que descontentes com as capitâneas hereditárias, a coroa pensou em uma nova possibilidade de continuar com sua arrecadação de tributos, onde cria o governo geral, com o objetivo da centralização da administração colonial. Para que houvesse essa cobrança, foi criado o Provedor-Mor, que era um funcionário de confiança do soberano português com a responsabilidade de fiscalizar a cobrança de tributos. Essa pessoa visitava todas as capitâneas e exigia prestação de contas, escrituração de receitas e despesas e tudo que pudesse garantir o controle da cobrança dos tributos.

### **2.1.2 União Ibérica**

No período de 1580 a 1640 houve a união das coroas espanhola e portuguesa, onde o Brasil passa a ser controlado pelo Império espanhol, mais conhecido como união ibérica.

Segundo Balthazar (2005, p. 48), “esse período foi marcado por pesadas cargas tributárias impostas pelas Espanha, envolvida em diversos conflitos com outras potências, além dos enormes gastos com os fidalgos e com a igreja católica”.

Posteriormente, entre os anos de 1640 a 1808, foi o auge da opressão portuguesa nas terras brasileiras. Portugal volta ao comando da colônia, aproveitando o momento em que seus negócios estavam em crise financeira, viam no Brasil uma forma de recuperar suas riquezas.

Analisando a história da tributação no Brasil, ligando o passado ao presente para explicar o sistema tributário atual, Costa (1989, apud Balthazar 2005, p. 63) cita alguns impostos da época:

- ✓ Imposto de exportação, ficando isentos os portugueses que se dirigissem a metrópole. A pena pelo não pagamento era o perdimento das mercadorias, ou mesmo dos próprios navios;
- ✓ Imposto sobre açúcar;
- ✓ O quinto de qualquer metal era pago ao rei, do qual se deduziria a dízima do capitão;
- ✓ Sobre o pau-brasil, por ser monopólio do rei não se cobrava imposto;
- ✓ 10% sobre o pescado. A pesca feita à vara era isenta.
- ✓ Tabeliões públicos e judiciais deviam pagar 500\$ réis de pensão todo ano;
- ✓ Imposto sobre passagens nos rios.
- ✓ Dízimo na alfândega;
- ✓ Subsídio grande e pequeno dos vinhos;
- ✓ Subsídio das aguardentes;
- ✓ Imposto guarda-costas, que se cobrava na entrada e saída de navios;
- ✓ Subsídios dos escravos que iam para minas;
- ✓ Dízimo da chancelaria;
- ✓ Direitos de todas as entradas com destino a Minas;
- ✓ Subsídio voluntário;
- ✓ Subsídio literário.

Balthazar (2005) explana que com a vinda da Família Real Portuguesa para o Brasil, em 1808, as decisões econômicas foram transferidas de Portugal para o Brasil, foram criados o Banco Central e o Tesouro Nacional. Sem dúvida, houve um significativo aumento das despesas, sendo necessária a criação de novos tributos para custeá-las. Neste contexto, Veloso et al (2008, p.228) comentam que:

Com a criação do Banco Central (Lei 4.595 de 1964) e a instituição do instrumento da correção monetária, aplicada aos títulos públicos representados pelas Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN), ocorreu um grande aprimoramento institucional da condução da política monetária e do financiamento dos déficits públicos.

Estes tributos eram cobrados sem obedecer a qualquer princípio equitativo, cobrados duplamente, tamanha a desorganização fiscal que havia.

### **2.1.3 Os tributos nos períodos Imperial e Republicano**

Balthazar (2005) expõe que com a volta do Rei Dom João VI para Portugal, Dom Pedro, em 1822, proclamou a Independência. Porém, a situação econômica brasileira era desorganizada, visto que Dom João levou consigo todas as riquezas aqui guardadas. A Constituição de 1824 não previa quais tipos de tributos deveriam ser cobrados, tampouco estabeleceu competência para sua cobrança. Assim, o sistema tributário durante o Reinado de Dom Pedro I era caótico.

O mesmo autor ressalta que ainda nesta época, mesmo com tantos tributos cobrados, não havia recursos suficientes para manter as contas públicas, pois o governo estava em crise, não estava mais conseguindo competir com produtos estrangeiros, devido seu alto valor. Outro fator relevante foi a abolição da escravidão, que era a sustentação econômica do país.

Logo em seguida ocorre a Proclamação da República, em 1889, e a opção por um regime federativo. Os tributos foram divididos entre as três esferas de governo, de maneira bastante distinta; porém, não trouxeram mudanças significativas em relação à forma e distribuição dos impostos. (BALTHAZAR, 2005).

No ano de 1934 aconteceu uma nova reforma do Tesouro Nacional. Conforme o mesmo autor, a Constituição de 1934 buscava alterar, em específico, a distribuição de competências tributárias, a qual criou:

- ✓ Tributos da União, dos Estados e a inclusão dos Municípios;
- ✓ Proibiu a bitributação;
- ✓ Foi a primeira Constituição a trazer o Imposto de Renda como tributo federal;
- ✓ Criou o imposto de consumo como tributo federal,
- ✓ Criou o imposto sobre vendas e consignações (IVC) para os Estados,
- ✓ Imposto de indústrias e profissões (IIP) arrecadado pelo estado e municípios em partes iguais.

Com a constituição de 1937, de caráter autoritário e ditatorial, a concentração de poderes ficou nas mãos do Presidente da República. Somente ele estava apto a aprovar, anunciar e fazer publicar toda e qualquer lei.

Conforme Balthazar (2005), nessa fase surgiu o Estado Novo, governo de Vargas. Na área econômica, o país teve grandes avanços com a modernização industrial, investimentos e infraestrutura. Os trabalhadores também foram beneficiados com leis trabalhistas, porém, no aspecto político, o Estado Novo significou a falta de democracia, censura e aplicação de um regime de caráter populista.

Ainda, o mesmo autor ressalta que, logo em seguida, por meio da Constituição de 1946, também se consagrou o princípio da capacidade contributiva como um dos pilares de sustentação do direito tributário. Os problemas conjunturais econômicos da época do pós-guerra e a sobrecarga dos custos e despesas para a manutenção dos aparatos da administração dos Estados levaram a um continuado aumento dos impostos, em número e valor. Em dezembro de 1965, o sistema tributário passa a ser sistemático por meio da EC nº 18, de 01 de dezembro de 1965, procurando encontrar uma nova ordem tributária para o Brasil. Esta possuía as seguintes características:

- ✓ Originou o IPI - imposto sobre produtos industrializados;
- ✓ Originou o ICM - imposto sobre circulação de mercadorias, antecessor do ICMS;
- ✓ Fez surgir o ISS - imposto sobre serviço, sucessor do IIP (imposto sobre indústrias e profissões).

Porém, somente a partir de 1978, com a EC Nº 18, estrutura-se na forma de um STN integrado, pela criação de mecanismos capazes de equilibrar a distribuição das rendas de origem fiscal, assim como a mudança do sistema tributário capaz de ser utilizado em favor do estabelecimento de políticas econômicas. Explana Balthazar (2005, p.137);

a EC 18/65 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um STN integrado.

Procurando aliviar tais dificuldades, o Estado anunciou a emenda Nº 23, de 1984, que alterou os dispositivos constitucionais com o objetivo de aumentar a receita tributária. A emenda Nº 27, também de 1984, e o decreto – lei nº 2.186/84

modificou a forma como a distribuição das receitas tributárias era realizada entre Estados e Municípios.

#### **2.1.4 A Constituição Federal de 1988 e a tributação brasileira**

O Brasil é composto por 26 Estados da Federação, além do Distrito Federal, possui normas tributárias estabelecidas pela CF/88;

A Constituição, [...] é à base de todo nosso Direito Público, notadamente de nosso Direito Tributário. De fato no Brasil, por força de uma série de particularidades, as normas tributárias são, por assim dizer, o corolário dos princípios fundamentais consagrados da Lei Maior. (CARRAZZA, 1999, p.41).

Elali (2007, p.43) ressalta que:

A Constituição de 1988 [...] define a base do Sistema jurídico, englobando e concretizando valores que marcam as diferenças próprias de um Estado dotado de desigualdades, objetivando mudanças que venham beneficiar a sociedade. Ela também estabelece que o Estado Brasileiro, é uma Federação, já que coexistem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, personalidades jurídicas que exercem o poder político.

Com a Constituição de 1988, o Código de 1966 precisava se adaptar a um novo modelo econômico e democrático do país. Desse modo, a descentralização do poder da União, uma maior justiça fiscal e a facilitação do sistema tributário tornaram-se alguns objetivos dos legisladores. Conforme Balthazar (2005, p. 180):

A Constituição de 1988 manteve os princípios gerais da tributação presentes nas Cartas anteriores, acrescentando outros, antes implícitos (...). Desta forma, a seção correspondente às limitações do poder de tributar foi consideravelmente ampliada. Também a discriminação de rendas tributárias sofreu modificações consideráveis, adotando-se uma nova distribuição das competências tributárias.

No Estado Federal Brasileiro coexistem três unidades autônomas e independentes: a União, os Estados e os Municípios, além do Distrito Federal.

Por não haver hierarquia entre as unidades federativas, a Constituição Federal– CF/88 teve que prever a repartição de competência de cada uma delas, de modo a delimitar o campo de atuação de cada uma, especialmente em matéria



tributária, já que, em razão do pacto federativo, o contribuinte estaria obrigado a pagar tributos, ao mesmo tempo, a três governos distintos.

Nesse passo, frisa-se o ensinamento de Ichiara (1989, p.87), que afirma ter o nosso direito positivo adotado o sistema rígido de discriminação do poder fiscal entre as diversas pessoas jurídicas de direito público interno (União, Estado, Distrito Federal e Municípios). E complementa:

Em outras palavras, a Constituição relacionou nominalmente quais os impostos que podem instituir e cobrar a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Para os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, esta relação é taxativa, cabendo somente à União a competência supletiva ou residual para instituir e cobrar novos impostos não previstos na Constituição (art. 154, I, da CF).

A essa atribuição de impostos a cada uma das entidades políticas, estabelecida pela CF/88, denomina-se discriminação constitucional de competências tributárias. Sobre esse princípio, esclarece Harada (2006, p.350):

Esse princípio constitucional, ao mesmo tempo em que atribui o poder tributário a cada entidade política contemplada, inibe o exercício desse poder em relação à outra não contemplada, isto é, veda a invasão de esfera de competência impositiva de outro ente político tributante mesmo na hipótese de sua inércia. Quando duas entidades políticas tributam o mesmo imposto, ocorre a chamada bitributação jurídica, que é inconstitucional porque uma das entidades estará, necessariamente, invadindo a esfera de competência impositiva de outra. Claro que não será inconstitucional se a própria Constituição fizer ressalva, como no caso do IVV, em que não exclui a incidência do ICMS sobre a mesma operação (§3º do art. 156, da CF/88).

Então, com a constituição de 1988, União, Estados e Municípios estavam autorizados a criar, arrecadar e dar destino à suas receitas, de forma isolada, sem a interferência de uns sobre os outros, consistindo, dessa forma, três níveis de governo.

Conforme sobre o que foi exposto, se faz necessário uma explicação detalhada de todos componentes envolvidos na PEC 474/01 e que interferem na construção jurídica do ordenamento tributário brasileiro, possibilitando um melhor entendimento sobre futuras mudanças.

## 2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL - STN

O Sistema Tributário Nacional - STN é um conjunto de leis que estabelece aos contribuintes o pagamento de tributos aos órgãos públicos e a CF/88 impõe autoridade tributária, e tem por objetivo fazer obedecer à arrecadação e fiscalização.

Segundo Cretella Jr(1993, p 14), um sistema corresponde a uma reunião ou aglutinação de dados ligados de maneira a estabelecer uma doutrina, que, agrupados, formam um conjunto de ideias. Assevera o autor que “sistema tributário é o conjunto de normas jurídico-tributárias, harmonicamente relacionadas e coordenadas entre si, subordinadas a princípios fundamentais, que as abrangem, dando coerência ao todo”.

Rosa Jr (2000, p. 225), ao abordar sobre o tema, destaca que o “STN é o conjunto de tributos vigentes em um país em determinada época, sem se distinguir entre os de competência federal, estadual e municipal, e das regras jurídicas que os disciplinam”.

Harada (2006, p.324) conceitua o STN como:

o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

O conceito dado pelo Código Tributário Nacional – CTN à legislação tributária, conforme o art. 96 da Lei nº 5.172/66, é o seguinte:

“Art. 96 A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”.

O CTN (lei nº 5.172/66) é a lei que define normas gerais de direito tributário e institui o STN, definindo, também, normas gerais sobre alguns tributos.

### 2.2.1 Leis, tratados, convenções internacionais e decretos.

A lei está na forma escrita e com fundamento direto na CF/88, e se destina a todos os cidadãos, trazendo definições sobre o que e de que forma pagar impostos.

De acordo com Harada (2006, p. 483), “é a lei que elege os fatos econômicos, aptos a suportar a imposição fiscal, como veículo de incidência tributária. Determinados fatos são abstratamente descritos na lei, tornando-se, assim, juridicidades”.

Para Meirelles (2009, p.182),

os decretos são atos administrativos de competência exclusiva dos Chefes do Executivo, destinados a prover situações gerais ou individuais previstas de modo expreso, explícito ou implícito, pela legislação, fazendo-se entender que está sempre em situação inferior à lei e, por isso mesmo, não a pode contrariar. O decreto geral tem, entretanto, a mesma normatividade da lei, desde que não ultrapasse a alçada regulamentar de que dispõe o executivo.

De acordo com o Art. 97 da Lei nº 5.172/66, somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
  - II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
  - III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;
  - IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
  - V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;
  - VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.
- § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.
- § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

O art. 98 do CTN fala sobre os tratados e convenções internacionais, estabelecendo:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Portanto, os tratados e convenções não podem conflitar com leis internas, devem estar em harmonia com a legislação tributária, e em casos de incompatibilidade entre os tratados e a legislação, esta terá que ser alterada.

E, por fim, o art. 99 do CTN explica a função dos decretos:

Art. 99. O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta Lei.

### **2.2.2 Normas Complementares**

As normas complementares possuem a função de complementar as leis impostas, são exigidas em alguns artigos da CF/88 e desempenham papel relevante no STN. Conforme disciplina o art. 100 do CTN:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
- II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;
- III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
- IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Diferentemente da lei complementar, que é prevista pela CF/88, as normas complementares são previstas em lei, das quais existem várias espécies: atos normativos, parecer administrativo, práticas frequentes e convênios do qual será preciso criar regras para o seu regulamento.

### 2.2.3 Tributos

O Estado, para conseguir arcar com as despesas, necessita de captação de recursos. A carga tributária representa uma parcela desses tributos que o Estado retira dos indivíduos e empresas, como forma principal de financiar as atividades do governo.

Uma das formas de adquirir recursos patrimoniais, portanto, é por meio da arrecadação de tributos. Conforme define Elali (2007. p. 38):

A tributação mais do que nunca é a base financeira do Estado [...]. Chega-se a afirmar que a tributação pode constituir a maior óbice para o crescimento econômico. É a demonstração de que a tributação é uma forma de intervenção estatal no fenômeno econômico.

Tributo é a obrigação atribuída aos indivíduos e pessoas jurídicas com o intuito de recolher valores ao Estado, ou entidades equivalentes.

De acordo com Oliveira et al (2009. p.23), pode-se conceituar tributo como:

O CTN conceitua tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Em outras palavras, explica Dellangnelo et al (2002), que no que diz respeito à prestação pecuniária, é que os tributos não são pagos por meio de serviços ou bens, como eram feitos antigamente, mas sim, são pagos mediante pagamento em moeda; é compulsória, pois é obrigatória e imposta pelo Poder Público, sem questionamentos dos indivíduos; e não constitui sanção de ato ilícito, pois não se refere a uma penalidade imposta pelo governo, e sim como regra de convivência pagar impostos.

Pode-se dizer que o tributo é a principal fonte de arrecadação da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Esse valor recolhido é necessário para financiar obras públicas, e, também, para dar retorno ao contribuinte em forma de serviços básicos, como saúde, educação e saneamento.

Compreendida a relação jurídica tributária existente, com o conceito de tributo, será realizado detalhamento específico de cada espécie.

#### **2.2.4 Espécies tributárias**

O Brasil possui em sua estrutura normativa espécies tributárias diferentes, que são apresentadas a seguir:

##### **2.2.4.1 Impostos**

Os impostos incidem sobre as pessoas físicas e jurídicas, sendo pagos por elas. Segundo Fabretti (2007. p.116), imposto é:

Aquele que, uma vez instituído por lei, é devido, independentemente de qualquer atividade estatal em relação ao contribuinte. Portanto, não está vinculada a nenhuma prestação específica do Estado ao sujeito passivo.

Conforme está definido no art. 16, do CTN – Lei nº 5.172/1966, o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Oliveira et. al (2009, p. 8) define tributos não vinculados como aquele “que decorre de situação geradora independente de qualquer contraprestação do estado em favor do contribuinte”.

Segundo Cassone (2007, p. 54), “A inexistência de contraprestação, por parte do estado, em favor da pessoa obrigada ao pagamento do imposto, é o aspecto que distingue o imposto das outras espécies tributárias”.

Portanto, a cobrança desse imposto não retorna ao contribuinte em forma de serviço ou qualquer tipo de contraprestação, por isso ele é definido como uma espécie de tributo não vinculado.

##### **2.2.4.2 Taxas**

A taxa, diferentemente dos impostos, é um tributo vinculado. Ao ser cobrado, ela tem que estar atrelada à uma atuação específica do Estado, voltada ao

contribuinte, seja na forma de serviço público ou no exercício do poder de polícia. Por isso mesmo, segundo Machado (2007, p. 432), é que a taxa é um tributo vinculado.

Conforme disposto no art. 145, II da CF/88 e art. 77 do CTN, descrevem-se sobre taxas da seguinte maneira:

Art. 145, § 2º, veda a possibilidade das taxas terem base de cálculo própria de impostos. Assim, o valor das taxas deverá limitar-se ao custo do serviço, cujo excesso configura-se imposto.

Art. 77. As taxas cobradas pela união, pelos estados, pelo distrito federal ou pelos municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço pública específico e divisível, prestado ao contribuinte, ou posto a sua disposição.

Neste mesmo sentido, de acordo com Harada (2006, p. 329):

Podemos conceituar a taxa como um tributo que surge da atuação estatal diretamente dirigida ao contribuinte, quer pelo exercício do poder de polícia, quer pela prestação efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, cuja base de cálculo difere, necessariamente, da de qualquer imposto.

O poder de polícia está definido no art. 78 do CTN e é entendido como o poder de limitar e disciplinar direitos e deveres do interesse público, ajustando questões relativas à segurança pública, higiene, entre outras.

Art. 78. Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, a tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Assim, conforme o mesmo autor, que define taxas, o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas sim do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade. A taxa possui um caráter contraprestacional, pois existe nela um benefício ou

vantagem para o contribuinte. Por exemplo: taxa para coleta de lixo, taxa de emissão de documentos, taxa de conservação e limpeza pública, etc.

#### 2.2.4.3 Contribuições de Melhoria

Ao lado das taxas, a contribuição de melhoria é o outro tributo vinculado a uma atividade estatal relacionada ao contribuinte. De acordo com a legislação brasileira, a contribuição de melhoria é o tributo onde a obrigação tem por fato gerador uma situação que representa um benefício especial ao contribuinte. Seu fim se destina às obras públicas e valorização do imóvel.

O artigo 81 do CTN discorre sobre Contribuição de Melhoria:

Art. 81. A contribuição de Melhoria cobrada pela união, pelos estados, pelo distrito federal ou pelo os municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Neste mesmo sentido, de acordo com Machado (2006, p.72), contribuição de melhoria é:

O tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se do imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa.

Enquanto a taxa esta ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou serviço público, a contribuição de melhoria está ligada á realização de obra pública. Caracteriza-se, ainda, a contribuição de melhoria por ser o seu fato gerador instantâneo e único.

Contudo, a contribuição de melhoria pode ser estabelecida e cobrada por quaisquer dos entes tributantes (União, Estado ou Município), desde que seja realizada a obra pública que dá sustentação ao fato gerador desse tributo.

#### 2.2.4.4 Contribuições Sociais

Com a promulgação da CF/88, surgiram para financiamento das atividades sociais as contribuições sociais, que foram criadas pelo art. 195 da CF:



Art. 195/CF - A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro;

II- do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III- sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV- do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

Leandro Paulsen (2005, p. 137) esclarece que

é fundamental observar que as contribuições especiais sociais não se esgotam nas de Seguridade Social, tendo, sim, um espectro bem mais largo, pois podem ser instituídas para quaisquer finalidades que forem na direção da ordem social, de maneira que se costuma subdividir as contribuições sociais entre as ditas 'gerais' e as de Seguridade Social.

Em resumo, a contribuição social é a fonte de financiamento do sistema de seguridade social, responsável pelos serviços prestados pelo Estado.

#### 2.2.4.5 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo Compulsório pode ser entendido como uma espécie particular de tributo, pois além de ser autorizado em situações próprias, deverá ser devolvido ao sujeito passivo que o tenha suportado. No texto da CF/88, o seu artigo 148, dispõe:

Art. 148 – CF/1988. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

- I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
- II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b.

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

O parágrafo único do citado artigo reafirma que os recursos arrecadados somente podem ser utilizados para os fins previstos na lei que instituiu o empréstimo compulsório.

#### 2.2.4.6 Contribuições Especiais

As contribuições especiais são reguladas no capítulo do STN, pelo art. 149 da CF/88, o qual prescreve o seguinte:

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

De acordo com Denari (2008), as contribuições especiais agem como órgão regulatório que sustenta as contribuições de interesse de categorias profissionais e econômicas e tem por finalidade manter entidades, que atuam na fiscalização e controle do exercício profissional, seja de profissionais liberais, empregadores e empregados.

#### 2.2.5 Competência Tributária

A Constituição em vigor distribui, entre três níveis de governo, a competência de estabelecer os tributos, separando-os em tributos federais, estaduais e municipais.

##### 2.2.5.1 Competência da União

A CF/88, que regulamenta a matéria, define os tipos de tributos e a sua competência, da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos municípios. Neste contexto, discorre sobre os impostos de competência da União, que estão descritos no Art. 153 da CF/88, que são:

- Imposto de importação de produtos estrangeiros;
- Imposto de exportação de produtos nacionais ou nacionalizados;

- Imposto de renda e proventos de qualquer natureza;
- Imposto sobre produtos industrializados;
- Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativa a títulos ou valores mobiliários;
- Imposto sobre propriedade territorial rural;
- Imposto sobre grandes fortunas.

Além destes impostos, a união também pode instituir outros tributos, como contribuições, taxas e empréstimos compulsórios.

#### *2.2.5.1.1 Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas- IRPJ*

O imposto de renda também é cobrado das pessoas jurídicas, as quais a lei atribui a capacidade para adquirirem direitos e assumirem em compensação obrigações, independente das partes que a compõem. (VALÉRIO, 1985)

Conforme o mesmo autor, o imposto atinge a todas as pessoas jurídicas, e a ocorrência do fato gerador dá-se pela obtenção de lucros em suas operações industriais, mercantis, comerciais e de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital e receitas não operacionais e é essencial que sejam domiciliadas no país e tenham seus lucros apurados de acordo com a legislação pertinente.

O IRPJ pode ser cobrado de diferentes formas, dependendo da modalidade tributária da empresa, mas, no geral, é considerada a alíquota do IRPJ de 15% (quinze por cento) sobre o lucro apurado, podendo ser cobrado 10% de adicional nos casos em que o lucro for superior a 240.000,00 no ano.

#### *2.2.5.1.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido- CSLL*

Assim como o IRPJ, a contribuição social tem apuração e pagamento determinados pela opção de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado) e sua administração e fiscalização cabem à Receita Federal.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é espécie de contribuição social destinada a financiar a Seguridade Social e encontra previsão no art. 195, inciso, I, alínea “c”, da CF/88.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da [...] c) o lucro.

São contribuintes da CSLL todas as pessoas jurídicas estabelecidas no país e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

A base de cálculo da CSLL é o resultado ajustado pelas adições, exclusões e compensações, apurado pelas entidades empresariais em determinado período, podendo ser mensal, trimestral ou anual e seu fato gerador é a obtenção de lucro no exercício.

#### *2.2.5.1.3 Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP*

A contribuição para o PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 7/70 e atos legais posteriores promoveram diversas mudanças. Alterações introduzidas pela Lei nº 10.637/02 tornaram o PIS não cumulativo, a partir de dezembro de 2002, para determinados contribuintes, além de ajustes trazidos pelas Leis nº 10.833/03, 10.865/04, 10.925/04, 10.996/04, 11.051/04, 11.196/05, dentre outras normas.

O PIS/PASEP possui algumas modalidades de contribuição, sendo:

- a) PIS-Folha de Pagamento (entidades sem fins lucrativos);
- b) PIS-Faturamento (pessoas jurídicas de direito privado): regime cumulativo e regime não cumulativo;
- c) PIS-Importação (pessoas físicas e jurídicas que realizarem importação).

A contribuição do PIS/PASEP é administrada e fiscalizada pela Receita Federal, é apurada mensalmente sobre o valor do faturamento mensal de empresas privadas, públicas e de economia mista ou da folha de pagamento das entidades

sem fins lucrativos. A alíquota de imposto aplicada é de 0,65% ou 1,65% sobre o faturamento e de 1% sobre a folha de pagamento.

Segundo HIGUCHI (1999, p.663), a contribuição para o PIS será apurada mensalmente pelas:

- I - pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;
- II - entidades sem fins lucrativas definidas como empregadoras pela legislação trabalhista e as fundações, com base na folha de salário;
- III - pessoas jurídicas de direito público interno, com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

Sendo assim, o PIS/PASEP foi instituído com o objetivo de ajudar a vida do empregado, com o desenvolvimento da empresa, além de permitir distribuição da renda em todo o país.

#### *2.2.5.1.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS.*

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi instituída pela LC n. 70 de 1991, destinada a financiar as despesas com atividades-fim das áreas de saúde, previdência e assistência social.

A COFINS sofreu alterações significativas na sua base de cálculo e alíquota, por meio da Lei nº 9.718/98 e, com a edição da Lei nº 10.833/03, transformou-se em contribuição não cumulativa para determinados contribuintes. Alterações também foram trazidas pelas Leis nº 10.865/04, 10.925/04, 10.996/04, 11.051/04, 11.196/05, dentre outras normas.

A COFINS é uma Contribuição federal que incide sobre o faturamento mensal das empresas. A periodicidade da apuração é mensal e as alíquotas são de 3% ou 7,6%, de acordo com a modalidade de apuração. O valor devido pelas pessoas jurídicas referentes à COFINS será calculado com base no faturamento mensal, que corresponde à receita bruta.

De acordo com Higuchi, Higuchi e Higuchi (2010, p. 829), são contribuintes da COFINS “as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda”. Complementam que “nem toda pessoa jurídica

está sujeita ao pagamento da COFINS porque há imunidade constitucional do art. 95, § 7º, da CF/88 para as entidades beneficentes de assistência social [...], e isenções subjetivas e objetivas concedidas em leis”.

Como regra geral são contribuintes da COFINS todas as pessoas jurídicas, com exceção das legalmente previstas.

#### 2.2.5.1.5 Contribuição Previdenciária– CP

Contribuição Previdenciária trata-se de um encargo de caráter social incidente sobre a remuneração dos empregados, inclusive os domésticos e trabalhadores avulsos.

A Contribuição Previdenciária, de acordo com Gomes e Gottschalk (2008), é calculada à base de um percentual variável que a Lei determinou de salário contribuição do segurado. Para o segurado empregado, aplica-se uma alíquota de oito, nove ou onze por cento sobre o salário-contribuição mensal.

Como o INSS é um encargo social de desconto em folha de pagamento, Oliveira (2007, p. 163) argumenta sobre quais proventos aplica-se a sua incidência:

O INSS incide sobre o salário mais comissões, horas extras, gratificação, adicional de insalubridade, periculosidade, adicional noturno, diárias para viagem acima de 50% do salário percebido e outros valores admitidos em lei pela Previdência.

Referente à parte do empregador, tem-se o INSS patronal que é calculado sobre o montante tributável da folha de pagamento dos funcionários. Portanto, além do valor descontado do funcionário, a empresa também contribui para a previdência. O art. 143 da Instrução Normativa-IN RF nº 20/2000 explica: “A contribuição a cargo da empresa sobre o total das remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, no decorrer do mês, aos segurados, empregado ou trabalhador avulso, além das contribuições previstas é de 20% (vinte por cento)”.

Caso o repasse da contribuição do empregado não seja feito pela empresa, é considerada apropriação indébita, e a empresa pode responder judicialmente por isso.

Mensalmente, a empresa é obrigada por lei a elaborar as folhas de pagamentos, ou contracheques, como confirmação dos valores pagos e descontados de seus empregados.

Existe também a contribuição previdenciária sobre a receita bruta - CPRB a qual traz redução das contribuições patronais previdenciárias com a Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei 12.546/2011 a qual tende a ser menor que a contribuição previdenciária calculada sobre a folha.

Através da Medida Provisória 563/2012, convertida na Lei 12.715/2012, e da Medida Provisória 612/2013 foi ampliado o rol de atividades e produtos sujeitos ao novo regime.

Em decorrência, no período de 01.08.2012 a 31.12.2014 deverão ser observadas as seguintes regras:

a) alíquota de 2% sobre o valor da receita bruta - para as empresas que prestam serviços de tecnologia da informação (TI), de tecnologia da informação e comunicação (TIC), call centers e as empresas do setor hoteleiro, as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, as empresas do setor de construção civil, (grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0),

b) alíquota de 1% sobre o valor da receita bruta - para as atividades de manutenção e reparação de aeronaves, motores, componentes e equipamentos correlatos, transporte aéreo de carga, varejo que exercem as atividades listadas no Anexo II da Medida Provisória 601/2012, etc.

Sob a alíquota de 1% também está submetida à receita com a comercialização de inúmeros produtos listados na legislação. A relação dos códigos abrangidos encontra-se no anexo único da Lei 12.546/2011, instituído pela Medida Provisória 563/2012.

#### *2.2.5.1.6 Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI*

O IPI é um imposto federal que incide sobre produtos industrializados, nacionais e estrangeiros.

Segundo Machado (2008, p. 328), “o conceito de produto industrializado independe de lei. É um conceito pré-jurídico. Mesmo assim, para evitar ou minimizar conflitos, a lei complementar pode e deve estabelecer os seus contornos”. Todavia,

o CTN estabeleceu, em seu art. 46, que para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Assim, cabe destacar que o IPI tem como fato gerador:

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

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

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

#### *2.2.5.1.7 Imposto sobre Importação - II*

Conforme o Regulamento Aduaneiro, art. 69, o imposto de importação incide sobre mercadoria estrangeira importada por pessoa física ou jurídica.

O citado artigo trata da incidência do imposto:

Art. 69. O imposto de importação incide sobre mercadorias estrangeiras (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º).

Parágrafo único – O imposto de importação incide, inclusive, sobre bagagem de viajante e sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito (Decreto nº 1.789, de 12 de janeiro de 1996, art. 62).

Incide, inclusive, sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito e bagagem de viajante. “O imposto de importação é um imposto alfandegário e também instrumento próprio de nossas importações” (FORNER, 1999, p. 53).

Para Diallo (2001, p. 48), “pode ser definido como aquele que recai sobre as mercadorias de procedência estrangeiras e destinadas ao consumo do país. Ele é um imposto regulatório e de arrecadação, há um tempo só”.

O imposto de importação é um imposto federal, cuja intenção é a regulamentação do comércio exterior, e a competência da arrecadação é da União. É conhecido como imposto regulatório, sendo que os acordos firmados entre as nações procuram uniformizá-lo para facilitar o comércio internacional.



O imposto de importação incide sobre mercadorias estrangeiras, sendo considerada como estrangeira toda a mercadoria desnacionalizada que vier a ser importada e toda mercadoria nacional ou nacionalizada que tenha sido exportada e retorne ao País, exceto nos casos citados no art. 70 do Regulamento Aduaneiro, abaixo citado:

Art. 70. Considera-se estrangeira, para fins de incidência do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada exportada, que retorne ao país, salvo se (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 1º, § 1º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º):

- I – enviada em consignação e não vendida no prazo autorizado;
- II – devolvida por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;
- III – por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
- IV – por motivo de guerra ou calamidade pública; ou
- V – por outros fatores alheios à vontade do exportador.

Pelo art. 71 do Regulamento Aduaneiro, nas seguintes hipóteses não incide imposto de importação:

Art. 71. O imposto não incide sobre:

- I – mercadoria estrangeira que, corretamente descrita nos documentos de transporte, chegar ao país por erro inequívoco ou comprovado de expedição, e que for predestinada ou devolvida para o exterior;
- II – mercadoria estrangeira idêntica, em igual quantidade e valor, e que se destine a reposição de outra anteriormente importada que se tenha revelado, após o desembarço aduaneiro, defeituosa ou imprestável para o fim a que se destinava, desde que observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda;
- III – mercadoria estrangeira que tenha sido objeto de pena de perdimento;
- IV – mercadoria estrangeira devolvida para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação editada pelo Ministério da Fazenda; e
- V – embarcações construídas no Brasil e transferidas por matriz de empresa brasileira de navegação para subsidiária integral no exterior, que retornem ao registro brasileiro, como propriedade da mesma empresa nacional de origem.

#### *2.2.5.1.8 Imposto sobre Exportação – IE*

O imposto sobre exportação é um tributo de competência da União, que constituem os direitos aduaneiros e alfandegários e que, no sistema brasileiro, compõem o grupo dos impostos sobre o comércio exterior. (VALÉRIO, 1985)

Está previsto nos artigos 23 a 28 do CTN e, também, no artigo 153, II da CF/88, conforme transcrito abaixo:

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

Art. 28. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;  
§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

A incidência do imposto sobre exportação tem como fato gerador o ato de saída do produto ou mercadorias com destino a outro país, conforme o art. 23 do CTN define.

#### *2.2.5.1.9 Imposto sobre Operações Financeiras - IOF*

O IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) incide sobre operações de crédito, câmbio, seguro e operações relacionadas a títulos e valores mobiliários.

Previsto nos artigos 63 a 67 do CTN, nos Decretos nº 6.306/07 e 6.339/08 e na CF/88, conforme artigo abaixo transcrito:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:  
V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

O principal objetivo do imposto é manipular o crédito, e, em consequência, o governo ameniza as crises financeiras entre aplicações.

De acordo com Sabbag (2009), a função do IOF é extrafiscal, pois serve de instrumento de política monetária, pode ser adequado para fins de regulação do mercado e quanto a sua arrecadação pode ser feita nas operações realizadas por instituições financeiras.

#### 2.2.5.1.10 Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF

O Imposto de Renda é de competência da União (art. 43, CTN), e, é classificado, conforme Machado (2007, p. 335), como “de enorme importância no orçamento da União Federal, onde hoje figura como a principal fonte de receita tributária”.

Art 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica.

Conforme o que diz o CTN o imposto de renda incide sobre os rendimentos de capital, do trabalho e da combinação de ambos. No caso das pessoas físicas, são tributados todos os rendimentos oriundos do trabalho, de aluguel, de pensão alimentícia, de aplicações financeiras e demais proventos definidos em lei.

Nos casos em que não há retenção, o contribuinte deve tomar a iniciativa de apurar o imposto e recolher aos cofres públicos, por esse motivo, anualmente, deve ser obrigatoriamente feito a declaração de ajuste do imposto de renda pessoa física.

O prazo para declaração se encerra dia de 30 de abril do ano seguinte e a alíquota a ser aplicada obedece à tabela informada pela receita federal.

Tabela 1: Tabela Progressiva para o cálculo mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para o exercício de 2014, ano-calendário de 2013.

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.710,78	-	-
De 1.710,79 até 2.563,91	7,5	128,31
De 2.563,92 até 3.418,59	15,0	320,60
De 3.418,60 até 4.271,59	22,5	577,00
Acima de 4.271,59	27,5	790,58

Fonte: Receita federal do Brasil

#### 2.2.5.1.11 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR

O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural, tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizado fora da zona urbana do Município. (VALÉRIO, 1985, p. 87).

Trata-se de um imposto pessoal sobre o patrimônio imobiliário de propriedades rurais.

O imposto é regulado pela Lei nº 5.172/66, conforme os seguintes artigos:

Art. 29. O imposto, de competência da União, sobre a propriedade territorial rural tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localização fora da zona urbana do Município.

Art. 30. A base do cálculo do imposto é o valor fundiário.

Art. 31. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular de seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título.

### 2.2.5.1.12 Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

É um tributo cobrado em duas modalidades: a proveniente de remessas para o exterior e a cobrada sobre a venda de combustíveis. A modalidade sobre remessas foi criada com o objetivo de atender programas de estímulos à universidade – empresas, para o apoio à inovação. Conforme Pêgas (2007, p.81), será devida pela pessoa jurídica:

- a) Detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos;
- b) Signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior;
- c) Signatária de contratos que tenham por objetivo serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior;
- d) Que pagar creditar, entregar, empregar ou remeter *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior.

A outra modalidade é cobrada sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados, e álcool etílico combustível.

Segundo Pêgas (2007, p.221), são considerados contribuintes do CIDE:

- O produtor, o formulador, e o importador que realizar operações de importação e de comercialização no mercado interno de:
- a) Gasolinas e suas correntes;
  - b) Diesel e suas correntes;
  - c) Querosene de aviação e outros querosenes;
  - d) Óleos combustíveis (*fuel-oil*);
  - e) Gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e de nafta;
  - f) E álcool etílico combustível.

Ainda, cita o mesmo autor, que esse tributo tem sua base de cálculo estipulada na lei para os produtos importados e comercializados no mercado interno. Sua destinação está vinculada a financiamentos de projetos ambientais relacionados à indústria do petróleo e do gás e, também, programas de infraestrutura de transportes.

## 2.2.5.2 Competência dos Estados/DF

A competência para instituição de tributos estaduais está prevista no Art. 155 da CF/88. Os tributos que podem ser instituídos pelos estados são: ICMS, IPVA e ITCMD.

### 2.2.5.2.1 *Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços-ICMS*

O ICMS (imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação) é de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo não cumulativo. O principal fato gerador para a incidência do ICMS é a circulação de mercadoria, além de incidir sobre determinados serviços.

Segundo Neto (2000, p. 30):

Na sigla proposta ICMS, fez juntar tributos que, no ordenamento constitucional anterior, recebiam definição particular, ou seja, eram tributos com natureza própria. Englobaram os três impostos únicos federais sobre energia elétrica, combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos e minerais (IUM); e mais os impostos sobre transportes e de comunicação em geral.

Segundo Fernandes e Silva (2005, p. 121), “O ICMS é o tributo mais arrecadado no país, sendo utilizado na chamada guerra fiscal entre Estados e Distrito Federal.” Este imposto que é de competência dos Estados e do Distrito Federal, tem sua base legal no art. 155, inciso I, alínea b, da CF/88, que também estabeleceu limitações a essa competência, fixando os princípios norteadores da atividade tributária.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

[...]

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

De acordo com o exposto pela Lei Complementar n.º 87, 13 de setembro de 1996, o ICMS é um imposto não cumulativo e seletivo, que incide sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O ICMS é seletivo, pois, segundo Fernandes e Silva (2005) o imposto observa a essencialidade das mercadorias ou dos produtos. Produtos considerados essenciais são tributados a uma alíquota menor que os produtos considerados dispensáveis.

Conforme o mesmo autor, o ICMS é não cumulativo porque pode ser compensado o que for devido em cada operação de circulação de mercadoria ou prestação de serviço com o montante cobrado anteriormente. O procedimento para apurar o imposto é o seguinte: subtrai-se do somatório das saídas que é os débitos de ICMS o somatório das entradas que compõe os créditos de ICMS. Caso o total de débitos de ICMS for maior que o total de créditos do ICMS, teremos imposto a recolher, no entanto, se ocorrer o inverso, teremos crédito de ICMS que poderá ser aproveitado no período seguinte.

#### *2.2.5.2.2 IPVA– Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores*

O imposto sobre propriedade de veículos automotores – IPVA surgiu no ordenamento jurídico brasileiro com o advento da EC nº 27 de 28 de novembro de 1985, à Constituição de 1967.

O IPVA, que atualmente é de competência dos Estados e do Distrito Federal, foi criado para substituir a antiga Taxa Rodoviária Única – TRU, que era cobrada anualmente pela União no licenciamento dos veículos (FREITAS, 1999, p. 121).

Coelho (2006, p. 523), sobre a origem do IPVA, esclarece que:

A sua origem remonta a uma estranha Taxa Rodoviária Única, que curiosamente não era taxa, pois gravava a propriedade de veículos automotores pelo valor dos mesmos e sua procedência. Ademais, tinha feição extrafiscal, favorecendo os veículos movidos a álcool carburante, e a receita era partilhada entre a União e os estados, destinando-se a sua arrecadação à manutenção das rodovias. Era cobrada anualmente por ocasião da vistoria e licenciamento dos veículos pelos DETRANS.

A CF/88 estabelece que aos estados compete instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores e cada estado regulamenta como será este imposto, definindo suas alíquotas. A Constituição também estabelece que 50% do total arrecadado pelo estado com o IPVA vão para o município em que o veículo está registrado.

#### 2.2.5.2.3 Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação - ITCMD

O Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações, de quaisquer bens ou direitos-ITCMD, encontra-se no artigo 155, I da CF/88. É no dispositivo constitucional que se observa, desde logo, ser um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, nesse sentido segue o art. 155, I da CF/88:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:  
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;  
[...]  
§ 1.º O imposto previsto no inciso I:  
I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal;  
II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, competem ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;  
III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:  
a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;  
b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;  
IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

Logo, assegura Machado (2008, p.376),

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens e direitos. É o que estabelece a vigente CF/88, em seu art.155, I. O imposto sobre heranças e doações é, portanto, da competência estadual.

Segundo o mesmo autor, a identificação do devedor do tributo é feita no cartório, nos casos de herança, pois a transmissão dos bens só acontece após o pagamento do ITCMD. A Receita Federal também dá sua contribuição, disponibilizando arquivos relacionados ao sigilo fiscal do contribuinte. A Procuradoria do Estado contribui com a verificação dos valores declarados, caso haja algum erro nos valores será reavaliado e enviado ao fisco.



O Fato Gerador é a doação de um bem, a transmissão de bens ou direitos de qualquer tipo, a transmissão de títulos, créditos. A não incidência será sobre a transmissão de bens ou patrimônios da União, Estados, Distritos Federais, dos Municípios. Não incide na renúncia de herança ou legado.

### 2.2.5.3 Competência dos Municípios

A competência dos municípios está prevista no Art. 156 da CF/88. Os tributos que podem ser instituídos por eles são:

#### 2.2.5.3.1 Imposto sobre Serviços - ISS

O imposto sobre serviços é um tributo de competência dos municípios, que incide sobre os prestadores de serviços e por empresas, com ou sem estabelecimento fixo.

Os critérios para distinguir as atividades a serem tributadas pelo ISS constam em seus artigos 71, 72 e 73, da Lei nº 5.172/66 conforme segue:

Art. 71. O imposto, de competência dos Municípios, sobre serviços de qualquer natureza tem como fato gerador a prestação, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo, de serviço que não configure, por si só, fato gerador de imposto de competência da União ou dos Estados.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se serviço:

I - o fornecimento de trabalho, com ou sem utilização de máquinas e ferramentas ou veículos, a usuários ou consumidores finais;

II - a locação de bens móveis

III - locação de espaço em bens imóveis, a título de hospedagem ou para guarda de bens de qualquer natureza.

Art. 72. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, salvo:

I - quando se trate de prestação de serviço sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, caso em que o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço e outros fatores pertinentes, não compreendidas nestes a renda proveniente da remuneração do próprio trabalho;

II - quando a prestação do serviço tenha como parte integrante operação sujeita ao imposto de que trata o artigo 52, caso em que este imposto será calculado sobre 50% (cinquenta por cento) do valor total da operação.

Art. 73. Contribuinte do imposto é o prestador do serviço.

A fixação de alíquota de ISS é atribuída à legislação de cada município para empresas com tributação normal, já as empresas do Simples Nacional, a alíquota está inclusa na guia do Simples Nacional.

Como regra geral, compreende o lugar onde ocorre o fato gerador do tributo. Todavia, o art. 12 do Decreto-Lei nº406/68 considera local da prestação de serviço: o do estabelecimento prestador ou na falta deste, o do domicílio do prestador, e no caso da construção civil, o local onde se efetuar a prestação. (VALE, 2002).

#### *2.2.5.3.2 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana. - IPTU*

A definição de IPTU está prevista pelo artigo 156 da CF/88, que o caracteriza como imposto municipal, eis que somente os municípios têm competência para aplicá-lo, exceto em relação do Distrito Federal, unidade da federação que tem as mesmas atribuições dos Estados e dos municípios.

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:  
I - propriedade predial e territorial urbana.

O art. 32 do CTN dispõe sobre a zona urbana de um município, sendo regulamentada por lei municipal, e a define como:

§ 1º Para os efeitos deste imposto, entende-se como zona urbana a definida em lei municipal; observado o requisito mínimo da existência de melhoramentos indicados em pelo menos 2 (dois) dos incisos seguintes, construídos ou mantidos pelo Poder Público:  
I - meio-fio ou calçamento, com canalização de águas pluviais;  
II - abastecimento de água;  
III - sistema de esgotos sanitários;  
IV - rede de iluminação pública, com ou sem postes para distribuição domiciliar;  
V - escola primária ou posto de saúde a uma distância máxima de 3 (três) quilômetros do imóvel considerado.

Assim, o imposto Sobre a propriedade predial e territorial urbana – IPTU é um imposto estabelecido pela CF/88, incidente sobre a propriedade territorial urbana, que tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil, ou a posse do bem imóvel situado na zona urbana.

Segundo Machado (2007, p.408), “quando se diz que o IPTU é o único imposto, que incide sobre a propriedade imobiliária urbana, apenas se dizer que o fato gerador desse imposto é a propriedade do imóvel, seja edificado ou não”.

Ainda segundo Machado, a função do IPTU é fiscal e também social, com a arrecadação sua finalidade é obter recursos financeiros para os municípios, mas, também, é usado para a área urbanística e no controle do preço da terra.

#### *2.2.5.3.3 Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos- ITBI*

Conforme o CTN, nos termos do art. 35, o imposto sobre transmissão inter vivos e causa mortis de bens imóveis era de competência do Estado. Depois da CF/88, houve uma repartição das competências: aos municípios foi atribuído o imposto de transmissão Inter vivos de bens imóveis (ITBI) (art. 156, II, da CF), enquanto que os Estados ficaram com o imposto de transmissão causa mortis e doação ITCMD, de bens móveis e imóveis (art. 155, II, da CF).

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

Ainda, referente ao Art.155da CF/88, o ITBI é um imposto municipal que incide sobre compras onerosas de bens imóveis que as pessoas fazem em vida e o recolhimento do imposto é de responsabilidade do adquirente do bem ou direito, podendo ser efetuado, também, pelo cedente ou transmitente como responsável. No caso especial de troca de imóveis, o ITBI incide sobre cada bem.

#### *2.2.5.4 Arrecadação Tributária*

A situação do Brasil hoje é considerada complexa, vem aumentando significativamente os gastos governamentais, e por esse motivo a ânsia de arrecadação do Estado, torna-se cada vez mais forte.

A carga tributária com a qual convive o contribuinte brasileiro, que precisa suprir a necessidade do governo de arrecadação, é muito intensa, essa opinião é compartilhada por Carlin (2008, p.37) que ainda afirma que o “Brasil apresenta uma carga tributária muito superior quando comparada com outros países sul-americanos como, por exemplo, Chile (18,1%) e Argentina (20,7%)”.

Até 2008, estavam em vigor 85 diferentes tributos, entre impostos, taxas e contribuições. Em duas décadas de constituição, mais de 250 mil normas tributárias foram criadas, o que justifica ao se tratar da complexidade do STN (CARLIN, 2008).

Em seguida, será explanado como está subdividido e a quantia que o Brasil paga de imposto por ano.

#### *2.2.5.4.1 Carga tributária - arrecadação em relação ao PIB*

A Carga tributária do Brasil é uma das mais altas encontradas, o que não condiz com o retorno que o governo dá a população. Conforme pesquisa feita pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário a carga tributária brasileira de 2012 foi a maior de toda história já registrada, atingindo a faixa de 36,27% em relação ao PIB, com crescimento de 0,25 pontos percentual em comparação ao ano anterior, que foi de 36,02%, e a tendência é aumentar a cada ano podendo trazer problemas ainda maiores para a economia do país e para o bolso do contribuinte.

Conforme a tabela, o ICMS é o imposto que representa maior parte dos impostos em relação ao PIB com percentual de 7,27% em 2011 e 7,49% em 2012, em seguida o INSS com 6,56% em 2011 e 6,87% em 2012, e o Imposto de renda 6,03% em 2011 e 6,00 em 2012, seguindo do restante dos impostos que representam menor parte em relação ao PIB.

Tabela 2: Arrecadação em relação ao PIB

<b>TRIBUTOS EM R\$ BILHÕES</b>	<b>2011</b>	<b>% PIB</b>	<b>2012</b>	<b>% PIB</b>
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	26,73	0,65%	31,11	0,71%
IPI	46,92	1,13%	45,93	1,04%
IMPOSTO SOBRE A RENDA	249,82	6,03%	264,15	6,00%
IOF - IMP. SOBRE OPER. FINANCEIRAS	31,81	0,77%	30,77	0,70%
ITR - IMP. TERRITORIAL RURAL	0,6	0,01%	0,68	0,02%
COFINS - CONTRIB. SEGURIDADE SOCIAL	158,08	3,82%	174,47	3,96%
PIS / PASEP	41,84	1,01%	46,22	1,05%
CSSL - CONT. SOCIAL LUCRO LÍQUIDO	58,13	1,40%	57,52	1,31%
CIDE - COMBUSTÍVEIS	8,93	0,22%	2,74	0,06%
SEGUR. SOCIAL SERVIDOR	22,59	0,55%	22,98	0,52%
FUNDAF	0,58	0,01%	0,56	0,01%
OUTRAS RECEITAS	62,31	1,50%	57,8	1,31%
INSS - PREVIDÊNCIA SOCIAL	271,59	6,56%	302,32	6,87%
FGTS	71,77	1,73%	79,97	1,82%
<b>TOTAL TRIBUTOS FEDERAIS</b>	<b>1.051,83</b>	<b>25,39%</b>	<b>1.117,21</b>	<b>25,38%</b>
ICMS	301,3	7,27%	329,78	7,49%
PREVIDÊNCIAS ESTADUAIS	14,37	0,35%	15,37	0,35%
OUTROS TRIBUTOS ESTADUAIS	47,63	1,15%	49,52	1,12%
<b>TOTAL TRIBUTOS ESTADUAIS</b>	<b>363,29</b>	<b>8,77%</b>	<b>394,67</b>	<b>8,96%</b>
TRIBUTOS MUNICIPAIS	71,01	1,71%	78,09	1,77%
PREVIDÊNCIAS MUNICIPAIS	6,02	0,15%	7,04	0,16%
<b>TOTAL TRIBUTOS MUNICIPAIS</b>	<b>77,02</b>	<b>1,86%</b>	<b>85,13</b>	<b>1,93%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.492,15</b>	<b>36,02%</b>	<b>1.597,02</b>	<b>36,27%</b>
<b>PIB</b>	<b>4.143,02</b>		<b>4.402,54</b>	

Fonte: IBPT

#### 2.2.5.4.2 Crescimento da arrecadação tributária

Segundo dados do IBPT arrecadação tributária aumentou R\$ 104,87 bilhões em 2012, totalizando R\$ 1.597,02 bilhões (R\$ 1,59 trilhão), contra R\$ 1.492,15 bilhões (R\$ 1,49 trilhão) em 2011.

O tributo que mais aumentou em valor foi a Contribuição Previdenciária, com crescimento de R\$ 30,73 bilhões (11,31%) em relação a 2011. O ICMS vem em segundo lugar, com arrecadação de R\$ 28,48 bi (9,45%), seguido da COFINS, com R\$ 16,39 bilhões (10,37%) e Imposto de Renda, com R\$ 14,33 bilhões (5,74%). Em relação às três esferas de governo os tributos municipais tiveram maior aumento em

relação ao ano anterior com arrecadação de R\$ 8,11 bilhões (10,53%), em seguida os estaduais com R\$ 31,38 bilhões (8,64%) e por último os tributos federais tiveram crescimento de R\$ 65,38 bilhões (6,22%).

Tabela 3: Crescimento da arrecadação tributária

<b>TRIBUTOS EM R\$ BILHÕES</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>	<b>CRESCIMENT O R\$</b>	<b>% CRESCIMENT O</b>
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	26,73	31,11	4,38	16,39%
IPI	46,92	45,93	- 0,99	-2,11%
IMPOSTO SOBRE A RENDA	249,82	264,15	14,33	5,74%
IOF - IMP. SOBRE OPER. FINANCEIRAS	31,81	30,77	- 1,04	-3,27%
ITR - IMP. TERRITORIAL RURAL	0,6	0,68	0,08	13,33%
COFINS - CONTRIB. SEGURIDADE SOCIAL	158,08	174,47	16,39	10,37%
PIS / PASEP	41,84	46,22	4,38	10,47%
CSSL - CONT. SOCIAL LUCRO LÍQUIDO	58,13	57,52	- 0,61	-1,05%
CIDE - COMBUSTÍVEIS	8,93	2,74	- 6,19	-69,32%
SEGUR. SOCIAL SERVIDOR	22,59	22,98	0,39	1,73%
FUNDAF	0,58	0,56	- 0,02	-3,45%
OUTRAS RECEITAS	62,31	57,8	- 4,51	-7,24%
INSS - PREVIDÊNCIA SOCIAL	271,59	302,32	30,73	11,31%
FGTS	71,77	79,97	8,20	11,43%
<b>TOTAL TRIBUTOS FEDERAIS</b>	<b>1.051,83</b>	<b>1.117,21</b>	<b>65,38</b>	<b>6,22%</b>
ICMS	301,3	329,78	28,48	9,45%
PREVIDÊNCIAS ESTADUAIS	14,37	15,37	1,00	6,96%
OUTROS TRIBUTOS ESTADUAIS	47,63	49,52	1,89	3,97%
<b>TOTAL TRIBUTOS ESTADUAIS</b>	<b>363,29</b>	<b>394,67</b>	<b>31,38</b>	<b>8,64%</b>
TRIBUTOS MUNICIPAIS	71,01	78,09	7,08	9,97%
PREVIDÊNCIAS MUNICIPAIS	6,02	7,04	1,02	16,94%
<b>TOTAL TRIBUTOS MUNICIPAIS</b>	<b>77,02</b>	<b>85,13</b>	<b>8,11</b>	<b>10,53%</b>
<b>TOTAL</b>	<b>1.492,15</b>	<b>1.597,02</b>	<b>104,87</b>	<b>7,03%</b>
<b>PIB</b>	<b>4.143,02</b>	<b>4.402,54</b>	<b>259,52</b>	<b>6,26%</b>

Fonte: IBPT

#### 2.2.5.4.3 Média de arrecadação tributária por dia, hora, minuto e segundo no Brasil

Para melhor visualização do montante de tributos arrecadados no Brasil, o IBPT fez um comparativo de quanto é arrecadado por dia, hora, minutos e segundos no Brasil. A arrecadação tributária em 2012 atingiu o montante médio de R\$ 4,36 bilhões por dia, ou R\$ 181,81 milhões por hora, ou R\$ 3,03 milhões por minuto ou R\$ 50.502,74 por segundo.

Tabela 4: Média de arrecadação tributária por dia, hora, minuto e segundo no Brasil

<b>MÉDIA DE ARRECADAÇÃO POR DIA EM R\$</b>	<b>4.363.436.411,53</b> <b>(R\$ 4,36 BILHÕES)</b>
<b>MÉDIA POR HORA</b>	<b>181.809.850,48</b> <b>(R\$ 181,81 MILHÕES)</b>
<b>MÉDIA POR MINUTO</b>	<b>3.030.164,17</b> <b>(R\$ 3,03 MILHÕES)</b>
<b>MÉDIA POR SEGUNDO</b>	<b>50.502,74</b> <b>(R\$ 50,50 MIL)</b>

Fonte: IBPT

#### 2.2.5.4.4 Arrecadação tributária por esfera de governo

Outro comparativo feito pelo IBPT é em relação a quanto é arrecadado em percentual a cada esfera do governo. Os tributos federais representam a grande parte da fatia, sendo 69,96% de toda a arrecadação tributária, enquanto que os tributos estaduais correspondem a 24,71% e os tributos municipais por 5,33%.

Tabela 5: Arrecadação tributária por esfera de governo

<b>% TRIBUTOS FEDERAIS</b>	<b>69,96%</b>
<b>TRIBUTOS ESTADUAIS</b>	<b>24,71%</b>
<b>TRIBUTOS MUNICIPAIS</b>	<b>5,33%</b>

Fonte: IBPT

#### 2.2.5.4.5 Arrecadação tributária por habitante

O brasileiro sofre com a alta carga brasileira e muitos nem tem ideia de quanto pagam de tributos por ano, sejam eles diretos como pagamento de impostos ou indiretos como compras básicas do seu dia a dia. Na tabela abaixo se verifica, em valores, a média de quanto cada brasileiro pagou de tributo, que é R\$ 8.230,31 em 2012, contra R\$ 7.769,94 em 2011, resultando em aumento médio de R\$ 460,37.



Tabela 6:Arrecadação tributária por habitante

<b>ARRECAÇÃO POR HABITANTE</b>	<b>2011</b>	<b>2012</b>
ARRECAÇÃO PER CAPITA	7.769,94	8.230,31
% AUMENTO DA ARREC. PER CAPITA EM REL. PERÍODO ANO ANTERIOR		5,93%
AUMENTO DA ARRECAÇÃO PER CAPITA EM R\$		460,37

Fonte: IBPT

#### 2.2.5.4.6 *Evolução da carga tributária brasileira*

Conforme ainda dados do IBPT a Carga Tributária Brasileira vem crescendo sucessivamente. Em 1986 ela representava 22,39% do PIB, aumentando para 29,91% em 1990, para 30,03% em 2000, para 34,22% em 2010, para 36,02% em 2011 e para 36,27% do PIB em 2012.

Esse aumento acaba refletindo nas alíquotas do imposto único, pois seu percentual é de acordo com a arrecadação do PIB no ano.

Somente nos últimos 10 anos, a carga tributária cresceu 3,63 pontos percentuais, uma média de 0,36 pontos percentual por ano e a tendência é que esse número se eleve cada vez mais.

Tabela 7: Evolução da carga tributária brasileira

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM US\$ MILHÕES (1986 A 1991)/ R\$ MILHÕES (1992 EM DIANTE)										
	PIB	TRIBUTOS	% SOBRE	TRIBUTOS	% SOBRE	TRIBUTOS	% SOB	TOTAL	% S/	CRESCIM.
ANO		FEDERAIS	O PIB	ESTADUAIS	O PIB	MUNICIPAIS	O PIB	ARRECAD	PIB	C.TRIBUT.
								AÇÃO		ANO ANT.
' 1986	337.832	56.386	16,69%	17.160	5,08%	2.095	0,62%	75.641	22,39%	
' 1987	360.810	55.048	15,26%	16.015	4,44%	2.093	0,58%	73.156	20,28%	-2,11 PUNTO PERCENTUAL
' 1988	371.999	55.542	14,93%	16.656	4,48%	2.232	0,60%	74.430	20,01%	-0,27 P.P.
' 1989	399.647	58.544	14,65%	27.613	6,91%	2.398	0,60%	88.555	22,16%	2,15 P.P.
' 1990	398.747	79.352	19,90%	36.219	9,08%	3.684	0,92%	119.255	29,91%	7,75 P.P.
' 1991	405.679	65.386	16,12%	29.686	7,32%	4.781	1,18%	99.853	24,61%	-5,3 P.P.
' 1992	355.453	60.437	17,00%	26.297	7,40%	3.480	0,98%	90.214	25,38%	0,77 P.P.
' 1993	429.968	79.510	18,49%	25.398	5,91%	2.971	0,69%	107.879	25,09%	-0,29 P.P.
' 1994	477.920	98.199	20,55%	34.334	7,18%	4.200	0,88%	136.733	28,61%	3,52 P.P.
' 1995	646.192	124.695	19,30%	53.139	8,22%	9.024	1,40%	186.858	28,92%	0,31 P.P.
' 1996	843.966	139.484	16,53%	62.980	7,46%	10.116	1,20%	212.581	25,19%	-3,73 P.P.
' 1997	939.147	158.566	16,88%	69.320	7,38%	11.305	1,20%	239.191	25,47%	0,28 P.P.
' 1998	979.276	181.828	18,57%	72.070	7,36%	14.219	1,45%	268.117	27,38%	1,91 P.P.
' 1999	1.065.000	210.691	19,78%	79.154	7,43%	15.096	1,42%	304.941	28,63%	1,25 P.P.
' 2000	1.179.482	241.602	20,48%	96.223	8,16%	16.371	1,39%	354.190	30,03%	2,03 P.P.
' 2001	1.302.136	278.599	21,40%	108.262	8,31%	16.884	1,30%	403.745	30,81%	0,78 P.P.
' 2002	1.477.822	341.510	23,11%	122.234	8,27%	18.742	1,27%	482.486	32,64%	1,84 P.P.
2003	1.699.948	391.052	23,00%	139.137	8,18%	22.990	1,35%	553.179	32,53%	-0,11 P.P.
2004	1.941.498	454.313	23,40%	166.117	8,56%	29.705	1,53%	650.135	33,49%	0,95 P.P.
2005	2.147.239	514.417	23,95%	187.873	8,74%	30.574	1,42%	732.864	34,13%	0,64 P.P.
2006	2.369.483	570.789	24,09%	211.956	8,95%	35.193	1,49%	817.938	34,52%	0,39 P.P.
2007	2.661.343	650.997	24,46%	233.416	8,77%	38.832	1,46%	923.245	34,69%	0,17 P.P.
2008	3.032.204	739.682	24,39%	270.120	8,91%	46.840	1,54%	1.056.642	34,85%	0,16 P.P.
2009	3.239.404	759.880	23,46%	286.000	8,83%	50.053	1,55%	1.095.933	33,83%	(1,02) P.P.
2010	3.770.085	895.112	23,74%	337.821	8,96%	57.190	1,52%	1.290.123	34,22%	0,63 P.P.
2011	4.143.015	1.051.829	25,39%	363.291	8,77%	77.024	1,86%	1.492.144	36,02%	1,80 P.P.
2012	4.402.542	1.117.214	25,38%	394.669	8,96%	85.133	1,93%	1.597.016	36,27%	0,25 P.P.

Fonte: IBPT

### 3 METODOLOGIA

Esta etapa busca classificar a pesquisa apontando qual a metodologia utilizada. A metodologia inclui o conjunto de técnicas empregadas para a realização do trabalho. Está voltada aos procedimentos, ferramentas e caminhos que serão usados para chegar ao resultado esperado.

De acordo com Barros e Leheld (2007, p. 2) Metodologia: “Consiste em estudar e avaliar os vários métodos disponíveis, identificando suas limitações ou não no que diz respeito às implicações de suas utilizações”.

A metodologia da pesquisa tem o papel de apresentar os métodos e processos que orientaram a concretização do estudo. Conforme Richardson (1999, p. 22), “metodologia são as regras estabelecidas para o método científico, por exemplo: a necessidade de observar, a necessidade de formular hipóteses, a elaboração de instrumentos”.

Quanto aos procedimentos este trabalho é classificado como pesquisa bibliográfica porque se utiliza de matérias literárias para o aprofundamento do tema estudado, por meio de livros, revistas, artigos, periódicos e publicações em meio eletrônico. Segundo Oliveira (1997, p. 119), “a pesquisa bibliográfica tem por finalidade conhecer as diferentes formas de contribuição científica que se realizaram sobre determinado assunto ou fenômeno”.

Com relação à abordagem do problema, a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, por tratar-se de um estudo que visa aprofundar os conceitos do sistema Tributário. De acordo com Richardson (1999, p. 70),

a abordagem qualitativa de um problema, além de ser uma opção do investigador, justifica-se, sobretudo, por ser uma forma adequada para entender a natureza de um fenômeno social. Tanto assim é que existem problemas que podem ser investigados por meio de metodologia quantitativa, e há outros que exigem diferentes enfoques e, conseqüentemente, uma metodologia de conotação qualitativa.

Foi utilizado, ainda, perguntas por meio de endereço eletrônico, diretamente com o criador do projeto do imposto único, Prof. Marcos Cintra.

## 4 PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

O STN tem um processo lento de evolução, pois o Estado é muito resistente a mudanças e isso faz com que demore muito tempo para a criação e supostamente realização de um programa. Esta resistência ocorre porque uma Reforma Tributária afeta todos os agentes econômicos, gerando mudanças significativas de preços relativos da economia ou variações altas na carga tributária capazes de gerar grandes problemas ao Estado referente à sua arrecadação.

A população Brasileira sente a necessidade de fazer uma Reforma Tributária para diminuir a atual carga que causa desvantagem competitiva ao setor produtivo e prejudica a legalização de pequenas empresas afetando diretamente a geração de novos empregos e desanimando o investimento no Brasil. (Albuquerque, 2003).

Todo esse problema se deve a uma má administração e gastos elevados do governo, e para suprir essa necessidade aumentam os impostos para que o Estado não fique com déficit de capital.

As tentativas de reformar o STN, em busca de mudanças na estrutura tributária brasileira encontram-se na agenda do Governo Federal há mais de uma década, e até hoje pouco avanço foi conquistado.

Ainda o mesmo autor comenta que muitos programas foram apresentados ao Congresso Nacional nesse tempo, muitas delas percorreram todos os passos da produção legislativa, mas não conseguiram grandes avanços em termos de simplificação ou harmonização legislativa, muito menos obtiveram êxito para amenizar a guerra fiscal entre os Estados.

### 4.1 PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL

Além da proposta da PEC 474/01 que é o objeto principal do trabalho, foram feitos alguns projetos de reforma tributária no Brasil, com características distintas, mas todos com o mesmo objetivo, minimizar a tributação, sem que o governo perca a arrecadação necessária para arcar com suas despesas. É a PEC 175/1995 e a PEC 233/2008.

#### 4.1.1 Proposta de Emenda Constitucional n.º 175/1995

A primeira proposta de reforma tributária à CF/88 foi apresentada pelo Governo ao Congresso Nacional em agosto de 1995, sendo quatro alterações sugeridas: a primeira com o objetivo principal de simplificar o STN, diminuir consideravelmente a sonegação em relação aos impostos não pagos, diminuir o custo das mercadorias no Brasil e, por consequência, trazer maior competitividade da economia.

De acordo com Saldanha (2001), estes objetivos demonstram a intenção do governo brasileiro, a partir do Governo Fernando Henrique Cardoso (FHC/1995-2002), em estimular o MERCOSUL, diminuir o Custo-Brasil e simplificar o STN.

Conforme a PEC 175/95 exposta, a primeira mudança é a criação de um novo imposto sobre o consumo, o imposto sobre valor agregado (IVA) ou um novo modelo de ICMS, com legislação diferenciada e alíquotas uniformes em todo o território nacional, agrupando o ICMS e o IPI. Dessa forma, o IPI seria extinto, criando-se uma alíquota federal do ICMS, e com relação ao ISS, seria fixado uma alíquota mínima de acordo com Lei Complementar imposta.

O principal objetivo da PEC 175/95 é simplificar o STN, e para isso, algumas medidas são propostas, dentre as quais se destacam:

- A desoneração das exportações, as quais deixariam de sofrer a incidência do ICMS; (já implementada)
- A união do ICMS e IPI;
- O ICMS seria instituído e regulado por lei complementar federal, e arrecadado e fiscalizado pela União, Estados e Distrito Federal;
- Qualquer redução da alíquota do ICMS estadual seria compensada por igual aumento da alíquota do ICMS federal;
- O estabelecimento de uma alíquota de ICMS estadual em todo o país, não haveria distinção entre operações internas e interestaduais;
- A fixação de alíquotas mínimas do ISS por lei complementar;
- A remoção das isenções de IPI, com exceção para a Zona Franca de Manaus (que iria continuar desfrutando das isenções até 2013);
- A transformação do PIS e COFINS, em tributos sobre o valor adicionado. (já implementada);

- A alteração do critério de cobrança do ICMS, o qual passaria a se basear no princípio de destino, e não mais no de origem;

A análise destas mudanças, caso fossem seguidas, o STN se tornaria transparente, eficiente e simples. A remoção das isenções e à eliminação da quantidade de alíquotas, simplificaria o sistema, reduzindo os custos administrativos tanto para o governo, como para o contribuinte.

Outras destas propostas foram introduzidas por leis específicas.

Saldanha (2001) explica a razão pela qual a primeira proposta de reforma não vingou, uma verdadeira guerra política impediu que tal proposta fosse adiante. O assunto foi retomado várias vezes pelo governo e pelo Congresso, mas principalmente devido à pressão da opinião pública, vez que outras propostas foram enviadas ao Congresso para que fosse incorporada à proposta de 1995.

No Governo Lula (2003), o cenário continua igual e as alterações para uma Reforma Tributária não são eficientes. Provocado pela opinião pública e pressão dos setores produtivos da sociedade, o Governo Federal viu-se forçado a tomar uma atitude, motivo pelo qual foi apresentada, em 28 de fevereiro de 2008, ao Congresso Nacional, a PEC n. 233, com o objetivo de executar uma das reformas estruturais mais importantes e necessárias ao desenvolvimento do país. (DALL'ACQUA, 2005)

#### **4.1.2 Proposta de emenda constitucional nº 233/2008**

Há muitos anos, diversas sugestões de mudanças ao atual sistema tributário brasileiro são feitas, por meio de PECs que têm como objetivo a reforma tributária.

A PEC 233/2008 é mais recente proposta governista de reforma tributária, sendo a segunda reforma apresentada na gestão do Presidente Lula ao Congresso Nacional com objetivo de simplificar o STN e eliminar distorções que prejudicam o crescimento e a competitividade da economia brasileira, principalmente no que diz respeito à chamada guerra fiscal entre os Estados.

#### 4.1.2.1 IVA-F

A nova PEC e a abordagem da harmonização tributária é pela adoção do IVA pelo Brasil, com o intuito de demonstrar a necessidade de reformulação da tributação atualmente existente.

A PEC nº. 233/08 pretende instituir o Imposto sobre o Valor Agregado Federal (IVA-F) o qual deverá substituir o PIS, COFINS e a CIDE, sendo regulamentado por meio de Lei Complementar, que fixará sua abrangência e forma de cobrança. Por outro lado a CSLL deverá ser incorporada ao IRPJ, logo que ela caracteriza uma espécie de adicional do IRPJ.

Tal imposto segue as diretrizes que estão no parágrafo 6º da lei nº 153 da CF/88, com a seguinte redação, pretendida pela PEC n. 233:

Segundo § 6º, o imposto previsto no inciso VIII:

- I - será não cumulativo, nos termos da lei;
- II - relativamente a operações e prestações sujeitas a alíquota zero, isenção, não incidência e imunidade, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes, salvo determinação em contrário na lei;
- III - incidirá nas importações, a qualquer título;
- IV - não incidirá nas exportações, garantida a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;
- V - integrará sua própria base de cálculo.

Quanto ao IPI, o Governo Federal argumenta que, ao longo das discussões, considerou a possibilidade de incorporar também o imposto ao IVA-F. Mas, segundo sua Cartilha, optou-se por manter o IPI para simplificar e reduzir o número de alíquotas do IVA-F.

#### 4.1.2.2 IVA-E

A PEC n. 233 nomeia como Imposto sobre o Valor Agregado Estadual IVA-E, o novo ICMS, a ser previsto pelo art. 155, da CF/88.

Esta mudança é considerada pelo Governo Federal a principal medida de simplificação proposta pela Reforma Tributária, pois unificarão as 27 legislações estaduais do ICMS em uma única legislação. Complementa Roarelli et al (1995, p. 81),

o IVA resultaria da extinção/fusão do IPI e ISS ao ICMS estadual, adotando-se a desoneração das exportações e dos investimentos, além do princípio de destino nas transações interestaduais. Uma variante dessa alternativa propõe um adicional do IVA/ICMS para substituir as contribuições sobre o faturamento da seguridade social.

As alíquotas seriam uniformes e fixas em todo Brasil, para evitar o nivelamento das alíquotas e aumento da carga tributária, a proposta prevê que para um número restrito de bens e serviços determinados em lei complementar, os Estados poderão fixar alíquotas diferenciadas, ajustando sua receita para baixo ou para cima. Esta estrutura permitirá equacionar o problema de produtos com elevada participação nas receitas estaduais e alíquotas muito diferenciadas entre os Estados, como é o caso do óleo diesel, cuja alíquota varia de 12% a 25%. Sobre a definição das alíquotas aplicadas, Harada (2008, p.65) ressalta que

caberá ao Senado Federal definir as alíquotas aplicáveis, bem como o enquadramento das mercadorias e serviços nas diferentes alíquotas, mediante proposições apresentadas pelo órgão colegiado composto de representantes dos Estados e do Distrito Federal, presidido pelo representante da União.

Okumura (2008) sustenta que a PEC n. 233 revoga todas as disposições relativas ao ICMS da CF/88, inciso II e os parágrafos 2º, 4º e 5º do art. 155, alterando o mesmo artigo com as seguintes disposições:

- a) competência conjunta atribuída aos Estados e ao Distrito Federal;
- b) instituição mediante Lei Complementar;
- c) pretende tributar "operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que iniciado no exterior";
- d) será não cumulativo;
- e) a não-cumulatividade será regulamentada por meio de Lei Complementar;
- f) nas operações sujeitas à alíquota zero, isenção, não incidência e imunidade não será possível transferir o crédito à cadeia seguinte, salvo previsão legal no sentido contrário;
- g) incidirá também sobre importações de bens, mercadorias ou serviços, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a finalidade da importação, sendo o tributo do direito do Estado ao qual se destina a operação. Tal situação deverá ser regulamentada por Lei Complementar;
- h) os valores relativos aos serviços e mercadorias conexos farão parte da base de cálculo, sempre que não for objeto de tributação dos Municípios;
- i) não incidirá sobre exportações e, nesse caso, será mantido o crédito relativo às operações anteriores;
- j) não incidirá sobre o ouro quando este for ativo financeiro;



k) não incidira sobre radio e TV aberta;

A proposta vai de encontro à mesma linha de objetivos da PEC 175/95, apresentada anteriormente.

## **5 IMPOSTO ÚNICO NO BRASIL POR MEIO DA PROPOSTA DE EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 474/2001**

Diante do complexo sistema tributário brasileiro, surgem várias propostas de reforma tributária, no qual a PEC 474/2001, uma proposta inovadora vem adquirindo mais espaço. O novo sistema fiscal sustentado basicamente por um único imposto atenderia os princípios de justiça tributária, alcançando a arrecadação esperada, aumentando o número de contribuintes informais no pagamento dos tributos diminuindo a sonegação existente. (ALBUQUERQUE, 2003).

Conforme Albuquerque (1991, p.56);

Para atender a arrecadação necessária e solucionar grande parte dos desajustes fiscais, a nova composição tributária incidiria na implantação de um Imposto Único que utilizasse a transação monetária como a base de tributação de forma a elevar a base tributária, minimizando as alíquotas marginais.

Conforme a alíquota a ser definida para movimentações financeiras, Cunha (1992, p. 10) define;

A alíquota deste imposto, em princípio seria de 2% sobre o valor de cada transação ocorrida no sistema bancário dividida igualmente em 1% para o devedor e 1% para o credor. Para evitar que as transações efetuadas em moeda corrente ficassem isentas, Albuquerque propõe uma alíquota diferenciada de 4% sobre todo o saque ou depósito de moeda corrente no sistema bancário. Assim, toda vez que ocorresse um pagamento de uma pessoa para outra, dentro do sistema bancário, por meio da emissão de um cheque, ordem de pagamento, saque eletrônico etc., estará caracterizada a transação e, sobre este fato gerador incidiria o imposto.

Porém, com o aumento da arrecadação de impostos em relação ao PIB, chegando ao marco de 36%, essa alíquota aumenta proporcionalmente, a alíquota deste imposto aumentaria para de 5,62% sobre o valor de cada transação ocorrida no sistema bancário dividida igualmente em 2,81 % para o devedor e 2,81% para o credor (CINTRA, 2009).

O projeto do imposto único é um tema que vem sendo projetado e estudado há décadas, porém pela sua complexidade e por envolver interesse de várias organizações, ainda não foi aprovado. Há muitas definições usadas para identificar o imposto único. Conforme Rangel, (2001, p. 10).

O nome jurídico, sugerido pela PEC em foco, é de “imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira”. O nome jurídico é complicado, é para uso de especialistas. Para uso comum, entre “imposto do cheque”, “imposto sobre transações”, “imposto sobre débitos bancários” ou “imposto sobre movimentações financeiras”.

## 5.1 CARACTERÍSTICAS DO IMPOSTO ÚNICO

Alguns pontos principais da proposta do imposto único a serem destacados são:

- ✓ Substituição de impostos
- ✓ Fato gerador - transações bancárias
- ✓ Alíquota incide igualmente no débito e no crédito
- ✓ Arrecadação automática - eletrônica
- ✓ Tributo não declaratório
- ✓ Saques e depósitos em dinheiro - sobretaxado em dobro
- ✓ Tributação sobre os rendimentos reais

Segundo Albuquerque (2003, p.74)

Todos os demais impostos seriam extintos, com exceção feita aos impostos extrafiscais, como no caso das tarifas aduaneiras e outros tributos não arrecadatários, utilizados como instrumentos de intervenção na atividade econômica. Não haveria mais Imposto de Renda sobre a pessoa física ou sobre a jurídica; não haveria tributação sobre a circulação, como o ICMS e o ISS; os salários não sofreriam retenção de qualquer tipo, seja como antecipação de Imposto de Renda, seja para custeio de Previdência Social; não haveria mais necessidade de escrituração fiscal ou tributária nas empresas; não haveria mais nenhuma forma de declaração para impostos de renda, de serviço, de circulação ou de qualquer outro tipo; não haveria mais necessidade de manutenção das múltiplas estruturas de fiscalização hoje existentes.

### 5.1.1 Tributos a serem extintos

Seriam extintas as cobranças de emissão de notas fiscais, preenchimento de guias de arrecadação, declarações de renda ou de bens, e de qualquer outra formalidade fiscal. A adoção do Imposto Único terá, como resultado imediato, a redução da corrupção e a eliminação da sonegação.

Seriam extintos os seguintes tributos:

- Federais: IRPF, IRPJ, CSLL, IPI, IOF, COFINS, PIS/PASEP e Contribuição patronal ao INSS, ITR;
- Estaduais: ICMS, IPVA, ITCMD;
- Municipais: ISS, IPTU e ITBI.

### **5.1.2 Movimentações Financeiras**

Conforme o que diz a PEC 474/2001 a ideia de utilização das movimentações financeiras como hipótese de incidência tributária teve origem no momento em que a moeda escritural passou a ter superioridade sobre a moeda manual. Nas últimas décadas, a intensa informatização das operações bancárias propiciou as condições necessárias para a adoção das movimentações bancárias como base de incidência tributária. (ALBUQUERQUE, 2003)

Outra proposta a ser feita por meio do imposto único é a forma que ele será pago, por meio de movimentações financeiras. Conforme destaca Albuquerque (2003, p.75):

A segunda característica fundamental desta proposta se prende à transferência da base do imposto único exclusivamente para as transações bancárias, em substituição à multiplicidade de bases de tributação hoje existentes. Assim, toda vez que qualquer agente econômico efetuar um pagamento por meio do sistema bancário haverá a incidência de imposto cobrado sobre o valor da transação. O tributo será dividido em partes iguais e cobrado do emitente e do beneficiado. Vale lembrar que o imposto não incidirá sobre transações nos mercados financeiros e de capitais.

Para evitar que as transações efetuadas em moeda fiquem isentas de tributação e facilite a sonegação, todo saque, ou depósito, em moeda corrente no sistema bancário poderá ser taxado com o dobro da alíquota geral. Com isso, estaria eliminando a vantagem das transações em dinheiro.

### 5.1.3 Desburocratização fiscal

Com a tributação fundamentada por meio de movimentações financeiras, os contribuintes ficam isentos do preenchimento de guias de recolhimento de imposto e contribuições. Com a redução na escrituração de livros fiscais federais, guias, recibos, declarações, as empresas poderão aplicar essa mão-de-obra para investir em outras áreas da empresa, diminuindo consideravelmente os custos administrativos. (ALBUQUERQUE, 2003)

A redução dos gastos com a justiça na contestação tributária, devido a enorme complexidade do sistema tributário brasileiro, Albuquerque (2003, p. 1) explica que é um dos mais complexos do mundo:

Tendo chegado a um estágio avançado de deterioração, irracionalidade, ineficiência, e iniquidade. Para se ter uma ideia, o estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário –IBPT, mostra que em meados de 2001, a estrutura tributária brasileira contava com 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas. Essa miscelânea de impostos, taxas e contribuições está contida em 18.589 páginas de textos, decretos, códigos e portarias. Estes dados, no entanto, se desatualizam diariamente. A cada ano, são editadas cerca de 300 novas normas sobre o assunto, em torno de 1,23 alterações por cada dia útil.

Ainda o mesmo autor complementa que as empresas não estariam mais sujeitas às complexas escritas fiscais. A contabilidade continuaria sendo exigida apenas para fins de demonstração do patrimônio e de lucros e perdas, no caso das sociedades. As notas fiscais seriam praticamente eliminadas, pois a comprovação de qualquer transação se daria por meio do pagamento efetuado.

A exceção se daria em relação ao transporte de mercadoria, onde é requerida para efeito de fiscalização. Com, o imposto único a fiscalização tributária ficaria restrita ao sistema bancário. O Banco Central averiguaria apenas questões técnicas do sistema de dados. Porém, se ainda houver a necessidade de algum documento para acompanhar uma determinada carga isso ficaria restrito a outras exigências. Em termos de emissão de nota para efeito de pagamento tributário ela não seria mais necessária.

#### **5.1.4 Vantagens do Imposto Único**

A proposta do imposto único tem muitas vantagens que levam em conta o custo benefício deste projeto.

Conforme Albuquerque (1994, p.87):

Haverá enorme simplificação e redução de custos e arrecadação de tributos. A vantagem não se restringe apenas a redução da máquina governamental, mas também aos custos das empresas que hoje dedicam pelo menos cerca de 30% de seu pessoal administrativo para fazer frente às exigências de escrituração fiscal.

O mesmo autor afirma com seus estudos que o governo continuará recolhendo o mesmo percentual em relação ao PIB, porém o contribuinte pagaria uma parcela muito menor do que paga atualmente.

Além do mais o contribuinte com retenção na fonte, assalariado ou profissional liberal, não terá a retenção na fonte do Imposto de Renda, com uma alíquota entre 15% ou 27,5%, ficando com uma contribuição de 5,62% caso seja implantado o PEC 474/2001, com a redução da carga tributária essas pessoas terão maior poder de compra.

As empresas também seriam beneficiadas com a redução de seus custos administrativos e burocráticos. Estima-se que as necessidades relacionadas à administração dos tributos representam de 20% a 30% dos custos administrativos das empresas. Esses recursos poderiam ser aplicados pelas empresas em novos investimentos, gerando produção, emprego e renda.

#### **5.1.5 Desvantagens do Imposto único**

Mesmo com tanto benefícios e simplificação o autor desse projeto deixa claro também as desvantagens que o imposto único pode ocasionar Albuquerque (2003);

a) Sonegação e o fim da fiscalização: Pode haver sonegação por parte dos bancos, caso aceitem dinheiro de empresas na troca de transações financeiras; o imposto único poderá servir de incentivo à desintermediação bancária, com os

agentes econômicos buscando alternativas para fugir à cobrança do tributo, falta de documentos comprobatórios para fiscalização;

b) Renúncia ao princípio da progressividade: a tributação progressiva implica que quem recebe mais deve pagar uma parte maior de impostos relativamente às pessoas de baixa renda. A adoção do imposto único equivale a tributar de forma igual os desiguais, contribuindo para agravar a concentração de renda no Brasil;

c) Competitividade: Poderá trazer impactos negativos em termos de competitividade, por ser um imposto cumulativo ou “em cascata”, agravando o preço do produto com cadeia mais extensa de produção;

d) Reflexos na integração da economia brasileira à economia mundial: A cumulatividade do IUF não permite a desoneração do tributo, trazendo impacto prejudicial sobre as exportações;

e) Desvinculação das despesas: O imposto único leva ao desaparecimento de qualquer vínculo entre o gasto das diversas áreas do governo e o ônus tributário para o financiamento das despesas.

#### **5.1.6 Exportações, bolsas de valores e o mercado financeiro.**

Em relação ao comércio exterior, a vantagem seria na importação de mercadorias para abastecimento do mercado interno, pois essa transação teria menor incidência do IUF (Imposto Único Federal), a qual teria vantagem competitiva sobre a tributação de produtos nacionais. Em contrapartida o Brasil aplicaria políticas aduaneiras para proteção do seu mercado.

Conforme Rangel (2002) sobre a PEC 474/2001, explana que a desoneração da exportação deve ser acompanhada da experiência das cadeias produtivas, ou com aplicação de matrizes Inter setoriais apuradas e publicadas por institutos de pesquisa e estatísticas. Que nos casos extremamente competitivos e quando necessário impuser medidas de políticas aduaneiras ou imposição de impostos compensatórios na importação.

Conforme mesmo autor, não haverá tributação sobre a aplicação financeira e operações em Bolsa de Valores. A tributação cumulativa desses mercados aumentaria muito o custo do dinheiro, e seguros.

Rangel (2002, P. 3) explica sobre o efeito cascata das exportações, as bolsas e o mercado financeiro:

Mediante remissão fiscal dos valores arrecadados ao longo da cadeia de produção (as modernas técnicas das matrizes insumo/produto, calculadas pelo FIBGE, permitem o cálculo dos créditos fiscais com facilidade). As transações nos mercados financeiros e de capitais, inclusive bolsas, serão imunes ao imposto sobre movimentação financeira. Tais recursos serão alcançados pela tributação quando da transferência dos lucros financeiros para o circuito mercantil, para uso pessoal ou empresarial de seus proprietários.

Segundo, ainda, o autor da PEC 474/2001, como descrito anteriormente fica instituído a flexibilização tributária aduaneira e do mercado de capitais protegendo assim a mobilidade econômica que a governante precisa para elevar a economia do país.

### **5.1.7 Combate à sonegação**

A sonegação é praticada há muitas décadas no Brasil devido aos impostos abusivos. Desta forma, o governo acaba tendo mais gastos tentando controlar esses sonegadores, ao invés de diminuir os impostos de forma que todos paguem em dia. Outro fator positivo sobre o imposto único é referente à sonegação. Conforme Albuquerque (1994, p.88) a proposta.

acarretaria a virtual eliminação da sonegação, da corrupção fiscal e da economia informal, sem custos administrativos ou de fiscalização. A arrecadação tributária seria efetuada automaticamente a cada lançamento de débito e crédito no sistema bancário. A cada transação, a conta credora e a conta devedora seriam debitadas em um percentual fixo do valor da transação.

As transações de baixo valor continuarão sendo realizadas como ocorre atualmente. Ou seja, as notas e moedas continuarão circulando normalmente. Já aquelas que envolvem valores elevados serão feitas pelo sistema bancário. Além disso, o projeto do Imposto Único prevê que saques em espécie no caixa sejam taxados em dobro. Prevê ainda que todas as transações acima de determinados valores, para terem validade jurídica, terão de ser feitas obrigatoriamente com a



intermediação do sistema bancário, e cheques terão de ser emitidos nominalmente, tornando-se não endossáveis.

Esse sistema torna impraticável qualquer tentativa de sonegação, pois bastaria uma fiscalização nos sistemas de compensação do setor bancário para que ela fosse totalmente eliminada.

### **5.1.8 Informatização do sistema financeiro**

O Brasil ocupa lugar de destaque no experimento da adoção das movimentações bancárias como base de incidência tributária. Sobre o tema, assim se manifesta Paulo Eduardo Rangel: (2002)

A tributação das movimentações financeiras é ainda um tema infrequente na literatura especializada. Atualmente, o Brasil é detentor da primazia na mais rica, ampla e bem-sucedida experimentação no campo dessa peculiar técnica tributária.

Nessa matéria não há socorro disponível em inglês, francês, alemão, japonês ou italiano. Por sua vez, somos o único referencial de nossas próprias reflexões, e a experiência brasileira é a referência básica para os estudos os estrangeiros

Para que o imposto único pudesse ter êxito em sua implantação e controle máximo de sonegação, o Brasil depende de uma combinação de dois fatores para sua efetiva operacionalização. Para isso o Brasil precisa ter dois quesitos , segundo Albuquerque (2003, p.73)

A primeira é a existência de um sistema bancário altamente informatizado, com um sistema nacional de compensação de cheques e documentos. A segunda é a predisposição cultural da sociedade de não usar moeda manual, substituindo-a pelas mais variadas formas de moeda escritural.

Com base nos quesitos apresentados, Albuquerque (2003, p.73) confirma que,

apenas o Brasil preenche plenamente esses dois quesitos. Possui um dos sistemas bancários mais desenvolvidos e informatizados em todo o mundo, com padrões tecnológicos superiores aos encontrados em países desenvolvidos, como os EUA ou a UE.

O Brasil é considerado referência mundial na tecnologia bancária, além disso, possui uma das melhores economias no mundo e a sua cultura está em substituir cada vez mais a moeda pela moeda eletrônica.

### 5.1.9 Opiniões sobre o Imposto Único

Em relação à adoção do Imposto Único, pronuncia-se Fátima Gondim, a primeira vice-presidente do Unafisco Sindical, referente ao imposto único;

Lembrando que os países da Europa, desde o início do século passado, desistiram da ideia de ter um IU pela incapacidade de conseguir uma base única, segura e capaz de dar sustentação ao Estado. "Pelo contrário, hoje se percebe que tem de diversificar as bases de arrecadação, para garantir ao sistema maior segurança e confiabilidade – caso haja alguma crise, haverá outras opções para se evitar o colapso". Para ela, colocar todo o financiamento do Estado na mão do sistema financeiro seria um suicídio do Estado nacional e, especificamente no Brasil, representaria a destruição de todos os princípios constitucionais.

A presidente da delegacia do Unafisco no Ceará, Liduína Ribeiro, também faz suas considerações;

Alerta que um imposto único pode falir o Estado no caso de uma crise. "A arrecadação é a garantia de financiamento do Estado. Se o sistema financeiro sofrer um baque, estaremos ameaçados". Liduína não vai longe para exemplificar o perigo. Na Argentina, um imposto desses já teria levado o país para o buraco há mais tempo. Com as crises política e econômica, o governo confiscou as economias dos argentinos com o chamado curralito, congelando o meio circulante e fazendo os bancos fecharem suas portas por diversas vezes. Não haveria arrecadação certa com a economia paralisada.

O deputado federal Ricardo Berzoini (PT-SP), um dos membros da Comissão do IUF na Câmara, lembra que a CPMF, que tem uma alíquota muito menor, de 0,38%, já provocou fuga financeira. "Imagine o que poderá acontecer com um percentual alto como o do imposto único".

O presidente da Federação dos Serviços do Estado de São Paulo, Luigi Nesse;

Acredita que o imposto único federal tiraria o peso dos encargos sobre a folha de pagamento um imposto em cascata e um produto caro, o Brasil

ficaria menos competitivo no mercado externo, ameaçando a indústria nacional. Os investidores estrangeiros também ficariam com um pé atrás na hora de aplicar recursos no país, pois a base tributária seria uma novidade e um mistério para todos. “Os investidores não querem correr riscos”.

Rangel (2002, p.10) faz algumas considerações à PEC 474/2001:

O tributo que está sendo proposto, ao mesmo tempo imposto e contribuição (social) sobre movimentações financeiras, não é imposto único. Pretende ser o imposto arrecadatório predominante, responsável pela parte mais substancial das receitas do Estado, sem deixar de conviver com outros impostos regulatórios.

Também não é tributo único, convivendo com as taxas de serviço e taxas de polícia, com as contribuições de melhoria, com as contribuições especiais, subdivididas em contribuições sociais, corporativas e interventivas, e com os empréstimos compulsórios, enfim, com todos os demais tributos contemplados em nosso Estatuto Político.

O senador Wilson Santiago (PMDB-PB) defendeu, em discurso, a aprovação da reforma tributária, com a criação de um imposto único para pessoas físicas e jurídicas. Na opinião do senador, um só imposto reduziria a grande carga tributária brasileira sem reduzir a arrecadação do estado.

A medida também simplificaria o processo de tributação, reduzindo os custos decorrentes da arrecadação não só para o governo, mas também para empresas que hoje arcam com quase R\$ 24 bilhões por ano para processar a escrituração fiscal. Esses recursos, na avaliação do senador, poderiam ser empregados na geração de novos empregos.

O deputado Luciano Bivar, do Partido Social Liberal, defende a extinção de todos atuais impostos e criação do Imposto único. Este imposto seria cobrado exclusivamente nos cheques, um percentual de 3,5% do valor de cada cheque seria suficiente.

Conforme o parecer do relator Deputado Carlos Eduardo Cadoca sobre a PEC 474/2001;

O Brasil é pioneiro na utilização bem sucedida da arrecadação bancária generalizada, e é reconhecido, por especialistas em avaliação de bancos, como um país líder em tecnologia da informação bancária implantada. É, também, o único país do mundo que acumulou uma experiência sólida e incontestável na operação vitoriosa da técnica de tributação das movimentações financeiras. Isto credencia nosso País a empreender uma experiência pioneira no mundo de adoção da base das movimentações financeiras não representativas de investimento mobiliário como tributo

arrecadatório hegemônico, cujo primeiro passo é a aprovação e implantação do projeto do Imposto Único Federal.

A automatização do sistema bancário e insonegabilidade são justamente as características do imposto único. Somente a união organizada dos contribuintes será eficaz para haver um sistema mais justo e eficiente, pois onde todos pagam, todos pagam menos.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Brasil, desde o descobrimento, teve um ordenamento jurídico tributário desestruturado, até que a EC 18/65 definiu o conceito constitucional de Sistema Tributário Nacional. Em seguida, foi editada a Lei nº 5.172/66, o CTN, de 1966, o qual teve diversas alterações até a publicação da CF/88. Do mesmo modo, vale salientar que desde a época de 1965, a carga tributária brasileira vem aumentando a cada ano.

O projeto de reforma tributária já foi apresentado diversas vezes no Congresso Nacional, porém, ainda não chegaram a um acordo em que a proposta pudesse ser aprovada. Das propostas já enviadas ao governo, como a PEC 175/95, a PEC 233/2008 e a PEC 474/2001, esta última é a que mais simplifica o sistema tributário, pois não cria um novo imposto, e sim substitui os existentes por um único. O imposto único tem várias barreiras a serem ultrapassadas, pois envolve interesses políticos, governamentais e até mesmo de algumas empresas, pois todos temem que com a diminuição da alíquota a arrecadação também diminua. Hoje em dia o nível de sonegação é muito alto, pois os impostos são abusivos, e com a alíquota de 5,62% muitas empresas inadimplentes passarão a contribuir com sua parte de forma justa.

Este trabalho tem por finalidade mostrar por meio da Proposta de Emenda constitucional de nº 474 de 2001 uma nova estrutura tributária, eficiente na sua abrangência, no baixo custo de arrecadação para o Governo, a transparência à instituição pública e ao contribuinte. A redução da carga tributária vem sendo discutida há décadas, porém nenhuma proposta aceitável foi aprovada até o momento por todos os setores empresariais, uma vez que a atual carga tributária suportada pelas empresas é excessiva, incentivando a sonegação e gerando deslealdade de concorrência. Sempre que o governo enfrenta dificuldade para captação de recursos para custear suas despesas, recorre ao aumento ou a criação de um novo tributo. Porém, essa prática tem piorado ainda mais o STN.

Em relação aos objetivos específicos, foi feito um levantamento bibliográfico sobre os impostos atualmente cobrados, mas que seriam extintos na implantação da Proposta de Emenda Constitucional nº 474/01. Foi analisada a PEC nº 474/01 na qual é tratado sobre o imposto sobre a movimentação financeira; onde

foi determinada a alíquota necessária para a arrecadação hoje existente, em relação ao PIB.

O imposto único, portanto, surge como um imposto ideal para efeitos de integração, e representam grande vantagem no mundo globalizado, pois possibilita a livre concorrência, uma vez que não pressiona o preço dos bens e serviços. Logo, o imposto único mostra-se um imposto de fácil fiscalização e arrecadação. Durante o estudo pode-se identificar as vantagens que o imposto único trará, assim como suas desvantagens, e por último, opiniões de terceiros em relação a essa proposta.

O resultado do trabalho mostra que é necessário que se faça uma reforma tributária globalizada, onde abrange o governo e o contribuinte. O governo tem administrado mal as captações de recursos e distribuição e o contribuinte em fazer a sua parte honestamente, sem sonegar impostos. E enquanto espera-se por atitudes concretas, somos submetidos ao sistema tributário excessivo e a uma injusta e mal distribuída carga tributária.

O atual imposto único traz dúvidas em relação a profissão do contador, pois muitas pessoas relacionam sua principal função como fazer declarações e escrita fiscal, porém seu papel não se resume a essa atividade. Com o imposto único os contadores continuarão tendo sua valorização, pois o ramo da contabilidade é muito amplo, com o projeto o contador ficaria com principais atividades os controles patrimoniais, controles financeiros e também quanto ao planejamento, englobando a controladoria que são áreas essenciais para a funcionalidade do projeto.

## REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, Marcos C. C. de. **O imposto único sobre transações. Prós e contras.** São Paulo. Folha de São Paulo. 1991.

\_\_\_\_\_. **Tributação no Brasil e o imposto único.** São Paulo: ed. Makron Books, 1994.

\_\_\_\_\_. **A verdade sobre o Imposto Único.** São Paulo. LCTE. 2003

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil.** Florianópolis: Fundação Boitex, 2005.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Sousa. **Fundamentos de Metodologia Científica:** 3. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 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: 10 out. 2013.

BRASIL. Lei 5.172/66. **Código Tributário Nacional.** Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em 10 out. 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário.** Ed. Malheiros. 1999.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário: Fundamentos Constitucionais da Tributação.** 20 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

CARLIN, Everson Luiz Breda. **Auditoria, planejamento e gestão tributária: uma abordagem simples e prática.** Curitiba. Ed. Juruá. 2008.

CINTRA, Marcos. **Bank transactions; pathway to the Single Tax ideal.** AmazonBooks. 2009.

CRETELLA JR, José. **Curso de Direito Tributário Constitucional.** Rio de Janeiro: Forense, 1993.

COELHO, Sacha. Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CUNHA, Carlos B. da. **O Imposto único sobre transações no Brasil.** Porto Alegre: UFRGS, 1992.

DALL'ACQUA, Fernando Maida. **Análise da Proposta de Reforma Tributária do Governo Lula.** São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, 2005.

DIALLO, Alfa Oumar. **Tributação do comércio: brasileiro e internacional.** São

Paulo: Método, 2001.

DELLANGNELO, José Aleixo, PANTZIER, HelgeDetlev. **Direito tributário: princípios&conceitos- a luz da CF/88 e CTN.**Juruá.Curitiba. 2002.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ELALI, André. **Tributação e Regulação Econômica.** São Paulo: Mp, 2007.

FABRETTI, Lúdio Camargo; FABRETTI, Dilene Ramos. **Direito Tributário:** Para os Cursos de Administração e Ciências Contábeis. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FERNANDES, Marcos Antonio; SILVA, Mauro José. **Direito Tributário.** 4 Ed. São Paulo: Barros, Fischer & Associados, 2005.

FREITAS, Vladimir Passos de. **Código tributário nacional, comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS, ISS e IPVA.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FORNER, Claudio. **Importação: procedimentos.** 2. ed. Porto Alegre, RS: SEBRAE/RS, 1999.

GOMES, Orlando; GOTTSCHALK, Elson. **Curso de direito do trabalho.** 18. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário.** 15. Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

HARADA, Kioshi. **Direito Financeiro e Tributário.** ed. São Paulo: Atlas, 2008.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fabio Hiroshi; HIGUCHI, Celso H. **Imposto de renda das empresas: interpretação e pratica:** 24. ed.Sao Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, Hiromi; HIGUCHI, Fábio Hiroshi; HIGUCHI, Celso Hiroyuki.**Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática.** 35. ed. São Paulo. 2010.

ICHIARA, Yokiashi. **Direito Tributário: atualizado pela nova Constituição.** Ed São Paulo. Atlas, 1989.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Substituição tributária: uma visão do Instituto no Ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS.** Curitiba, PR: Juruá, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário,** 28ª Ed. Editora Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 29 ed. São Paulo:



Malheiros, 2008.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. Ed, Forense: Rio de Janeiro, 2000.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e Prática do Imposto Sobre Serviços**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

OKUMURA, Fernando Guido. **Reforma Tributária: Breve Análise das Disposições da Proposta de Emenda Constitucional**. São Paulo, 2008.

OLIVEIRA, Aristeu de. **Manual de prática trabalhista**. 41. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de Contabilidade Tributária**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 7ª ed. Rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005.

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

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de. **Contabilidade avançada**. São Paulo: Ed. Atlas, 1997.

RANGEL, Paulo E. **Imposto único federal (PEC n.º 474-A, de 2001)**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2002.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. rev. e ampl São Paulo: Atlas, 1999.

ROARELLI, Maria Liz de Medeiros *et al.* **Federalismo no Brasil-Reforma Tributária e federação**: ed. Unesp, São Paulo, 1995.

ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro & direito tributário**. 14 ed Rio de Janeiro: Renovar, 2000. 817 p.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Elementos do Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Premier, 2009.

SALDANHA, Eduardo. **Imposto sobre o Valor Agregado: O Modelo da União Europeia e as Perspectivas de Harmonização Legislativa para o Mercosul**. Dissertação de Mestrado. Florianópolis: UFSC, 2001.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

VALE, Angelita de Almeida e Ailton Santos. **ISS Comentários e Jurisprudência**. 3ª ed. São Paulo: IBDT, 2002.

VALERIO, Walter Paldes. **Programa de direito tributário-parte especial** Porto Alegre. Sulina. 1985.

VARSANNO, R. **Financiamento do regime geral de previdência social no contexto do processo de reforma tributária em curso**. Texto para discussão. Rio de Janeiro, 2003.

VELOSO, Fernando A et al. **Determinantes do "milagre" econômico brasileiro (1968-1973): uma análise empírica\***. Revista Brasileira de Economia vol.62 nº2. Rio de Janeiro, 2008.

Disponível em: <[http://www2.unafisco.org.br/conexao/19/materia\\_capa.htm](http://www2.unafisco.org.br/conexao/19/materia_capa.htm)> acesso em 29 de outubro de 2013.

Disponível em: <<http://www12.senado.gov.br/noticias/materias/2011/04/19/wilson-santiago-defende-criacao-de-imposto-unico-no-brasil>> acesso em 29 de outubro de 2013.

Disponível em: <[http://www.marcoscintra.org/2010/download/Parecer\\_do\\_Relator\\_PEC\\_474.pdf](http://www.marcoscintra.org/2010/download/Parecer_do_Relator_PEC_474.pdf)> acesso em 29 de outubro de 2013.

Disponível em: <[http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes\\_pt/Galerias/Arquivos/bf\\_bancos/e0002077.pdf](http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/bf_bancos/e0002077.pdf)> acesso em 29 de outubro de 2013.

Disponível em: <<http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=14498>> acesso em 30 de outubro de 2013.

Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/558/CargaTributaria2012IBPT.pdf>> acesso em 30 de outubro de 2013.