

**FACULDADE BAIANA DE DIREITO
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**ALTA CARGA TRIBUTÁRIA E OS IMPACTOS NA
ECONOMIA BRASILEIRA**

JAMILLE DAMACENO REIS OLIVEIRA DOS SANTOS

SALVADOR - BA

2017

JAMILLE DAMACENO REIS OLIVEIRA DOS SANTOS

**ALTA CARGA TRIBUTÁRIA E OS IMPACTOS NA
ECONOMIA BRASILEIRA**

Monografia apresentada à Faculdade Baiana de Direito, como requisito obrigatório para obtenção do título de Pós-graduação em Direito Tributário.

SALVADOR - BA

2017

JAMILLE DAMACENO REIS OLIVEIRA DOS SANTOS

**ALTA CARGA TRIBUTÁRIA E OS IMPACTOS NA
ECONOMIA BRASILEIRA**

**Monografia para obtenção do grau de Pós-Graduação em Direito
Tributário
Salvador, 2017**

Aprovado em: _____ / _____ / _____

Nome

Titulação

Nome

Titulação

Agradeço a todas as pessoas que direta e indiretamente me incentivaram na realização deste trabalho.

“Qualquer caminho é apenas um caminho e não constitui insulto algum – para si mesmo ou para os outros – abandoná-lo quando assim ordena o seu coração.

(...) Olhe cada caminho com cuidado e atenção.

Tente-o tantas vezes quantas julgar necessárias...

Então, faça a si mesmo e apenas a si mesmo uma pergunta:

Possui este caminho um coração?

Em caso afirmativo, o caminho é bom. Caso contrário, esse caminho não possui importância alguma.”

Carlos Castañeda

RESUMO

Este estudo bibliográfico de natureza descritiva e exploratória tem como objetivo analisar a alta carga tributária e seus efeitos na economia brasileira. A tributação é um dos temas mais analisados atualmente pela sociedade, pois é a partir dos tributos que o governo consegue deter recursos para custear os gastos públicos como saúde, segurança, educação, transporte, cultura etc. Economicamente, o crescimento do Estado gera a necessidade do aumento da carga tributária (total de contribuições obrigatórias e impostos arrecadados divididos pelo Produto Interno Bruto - PIB). O aumento da carga tributária torna o recebimento dos bens públicos mais onerosos para os cidadãos e as pessoas se tornam obrigadas a trabalhar mais horas, a fim de assegurar o pagamento dos seus impostos. A carga tributária em percentual do PIB é uma relação que evidencia o crescimento econômico e se o país está em uma trajetória de desenvolvimento. Contudo, para o Estado alcançar o seu objetivo de maneira eficiente é necessário se ater aos efeitos da arrecadação, que estão ligados à economia e ao contribuinte. Desse modo, uma carga tributária muito excessiva pode ser devastadora para o mercado, que desestimulado não produzirá empregos surgindo, com isso, grandes problemas sociais e, conseqüentemente, econômicos. Assim sendo, concluiu-se que uma menor tributação implica numa redução da informalidade, aumentando, assim, a arrecadação dos impostos e incentivando a criação de empresas, que gerariam mais empregos e mais consumo, trazendo crescimento econômico e a conseqüente melhoria da qualidade de vida para população.

Palavras-chave: Tributos. Carga Tributária. Economia Brasileira.

ABSTRACT

This descriptive and exploratory bibliographic study aims to analyze the high tax burden and its effects on the Brazilian economy. Taxation is one of the most analyzed issues currently by society, since it is from taxes that the government is able to hold resources to defray public expenditures such as health, safety, education, transportation, culture, etc. Economically, state growth generates the need to increase the tax burden (total mandatory contributions and taxes collected divided by the Gross Domestic Product - GDP). The increase in the tax burden makes receiving public goods more expensive for citizens, and people are forced to work longer hours in order to ensure payment of their taxes. The tax burden as a percentage of GDP is a relationship that evidences economic growth and if the country is in a developmental trajectory. However, for the State to achieve its objective efficiently, it is necessary to stick to the effects of taxation, which are linked to the economy and the taxpayer. Thus, a very excessive tax burden can be devastating to the market, which discouraged will not produce jobs arising, with this, great social and consequently economic problems. Thus, it was concluded that lower taxation implies a reduction of informality, thus increasing tax collection and encouraging the creation of companies, which would generate more jobs and more consumption, bringing economic growth and the consequent improvement of the quality of life For population.

Key-words: Taxes. Tax Burden. Brazilian economy

LISTA DE SIGLAS

CTN – Código Tributário Nacional

CF – Constituição Federal

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

PIS – Contribuição ao Programa de Integração Social

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

IR – Imposto de Renda

INSS – Instituto Nacional de Seguro Social

GPS – Guia de Previdência Social

FGTS – Fundo de Garantia por Tempo de Serviço

MTE – Ministério do Trabalho e Emprego

ISS – Imposto sobre Serviço

LC – Lei Complementar

PIB – Produto Interno Bruto

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IRPF – Imposto de Renda de Pessoa Física

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

RT – Receita Total

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
CAPÍTULO I – ASPECTOS GERAIS SOBRE TRIBUTOS	13
1.1 Direito tributário	14
1.2 Diferença entre tributos e taxas	15
1.2.1 Tipos de taxas	17
1.3 Competência tributária	18
1.4 Atividade estatal de tributação	20
1.5 Princípios tributários	22
1.6 Espécie de tributos	25
1.6.1 Contribuições de melhoria	27
1.6.2 Empréstimos compulsórios	30
1.7 Tipos de tributos	30
1.7.1 Federais	32
1.7.2 Estaduais e municipais	37
1.8 Tributação como política econômica	39
CAPÍTULO II – CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	41
2.1 Evolução da carga tributária	42
2.2 PIB e relação com os tributos	44
2.3 Carga tributária e competitividade	46
2.4 Sistema tributário brasileiro	48
2.4.1 Problemas com o sistema tributário brasileiro	49
2.4.2 Sistema tributário brasileiro e o princípio da neutralidade	51

CAPÍTULO III – ALTA CARGA TRIBUTÁRIA E OS IMPACTOS NA ECONOMIA BRASILEIRA	53
3.1 Perda da eficiência econômica relacionada com a alta carga tributária	55
3.2 Carga tributária do Brasil e análise comparada ao BRIC	57
3.3 Alta carga tributária como justificativa para sonegação fiscal para as empresas	60
3.4 Redução da carga tributária	61
CAPÍTULO IV – REFORMA TRIBUTÁRIA	64
4.1 Desafios de uma reforma tributária	67
4.2 PEC 33 de 2008 de reforma tributária	69
CONSIDERAÇÕES FINAIS	73
REFERÊNCIAS	75

INTRODUÇÃO

A tributação é uma ocorrência fundamental para manter o estado e a sociedade organizados e democráticos. A fim de que o estado funcione e desempenhe seus objetivos, torna-se essencial conseguir recursos financeiros por meio da taxaço sobre a atividade econômica existente em sua região.

De acordo com a teoria o estado deveria ser conduzido de maneira profissional e responsável, recolhendo e utilizando os recursos de modo eficiente e responsável, assegurando ao indivíduo os direitos fundamentais, e conservando a ordem jurídica, social e econômica. Todavia, nem sempre a gestão estatal é baseada nos princípios da responsabilidade e eficiência, sendo incentivada por aspectos culturais e políticos, apresentando, com isso, os primeiros defeitos de um sistema que deveria ser harmonioso e eficiente.

No Brasil, é bastante corriqueira a discussão sobre a dimensão da carga tributária e se ela é apropriada ao perfil socioeconômico nacional, sobretudo no que se refere à estrutura produtiva. Ultimamente a complexidade tributária também tem recebido a atenção das análises e das críticas com relação a seus efeitos.

Entretanto, a carga tributária pode acarretar em resultados positivos sobre a economia, à proporção em que, por exemplo, permite o aparecimento de investimentos financiados pelas receitas tributárias, possibilitando também efeitos negativos, visto que provocam divergências às escolhas dos agentes econômicos que ocasionam em perdas da eficiência. Desse modo, a avaliação dos resultados da carga tributária sobre a estrutura produtiva torna-se forçosa (RESTUCCIA; ROGERSON, 2013).

Assim, aplica-se no Brasil um sistema tributário complexo, e bastante dispendioso à economia, trazendo consigo diversos problemas em seu desempenho, e inclusive, criando inúmeras chances para profissionais que se capacitem a entendê-lo e interpretá-lo a fim de tornar as empresas competitivas e operando dentro de um cenário que antes parecia tão obscuro (ALBUQUERQUE, 2004).

A carga tributária brasileira é muito alta, os tributos além de serem inúmeros também oneram cidadãos de classes sociais diferentes com a mesma alíquota, sendo que essa elevada carga contribui para o surgimento e a intensificação do problema da sonegação fiscal.

Segundo Siqueira e Ramos (2005), os indivíduos, que normalmente já não gostam de pagar impostos, devido a essa situação, fazem de tudo para reduzi-lo, ou seja, deixar de pagar os impostos devidos.

Logo, são inúmeros os efeitos da alta carga tributária no país, como a falta de competitividade de empresas nacionais diante das estrangeiras por causa dos altos impostos que incidem sobre os custos de produção e sobre o lucro, aumentando o valor final dos bens produzidos no Brasil no que diz respeito àqueles produzidos em outros países. De tal modo, nota-se uma falta de incentivo à ação empreendedora, assim como a escassez dos investimentos, exportações e oferta de emprego.

Sendo assim, ferramentas como o planejamento tributário tornam-se absolutamente necessárias, agindo como meio de competitividade em um estado gigantesco, diverso cultural e socialmente, e engessado por uma gama enorme de normas e regulamentos que surgem a cada dia e o deixam longe da principal característica que este deveria possuir, qual seja a eficiência (AMARAL, 2012, s. p.).

Diante do exposto, o tema acerca da alta carga tributária e os impactos na economia brasileira, além de se mostrar bastante interessante e atual, é também um assunto de grande importância, já que afeta a eficiência da economia brasileira e, por conseguinte, a todos os brasileiros, seja ao efetuar os altos pagamentos de impostos, seja pela perda de qualidade dos serviços públicos.

Certamente, esse trabalho aborda tema de significativa importância dentro do estudo do Direito Tributário, e foi escolhido por tratar-se de um assunto atual de grande interesse profissional.

Assim, o objetivo deste trabalho, nos seus aspectos gerais, é analisar a alta carga tributária e os seus efeitos na economia do Brasil.

CAPÍTULO I - ASPECTOS GERAIS SOBRE TRIBUTOS

Conforme relatos de Rezende et. al. (2010), a história dos tributos é tão antiga quanto o próprio Estado. A cobrança de tributos além de financiar a administração pública também sustentava o luxo dos soberanos, sob a justificativa de procedência divina dos mesmos.

Desse modo, em regras gerais, define-se “Tributo” como a prestação pecuniária instituída, por lei que o Estado, ou um ente por ele autorizado, exige dos sujeitos econômicos que lhe são submetidos, em virtude de sua soberania territorial.

Gubert (2011) menciona que sendo o tributo a fonte de custeio da atividade estatal, ele torna-se elemento imprescindível à constituição do Estado.

O tributo é o dever fundamental, que se constitui de prestação pecuniária, sendo restrito pelas liberdades básicas, através da gestão dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo, objetivando o alcance de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, requerido da pessoa que tenha concretizado o fato narrado em lei preparada conforme a competência específica outorgada pela Constituição (TORRES, 2010).

Destarte, trata-se de receita derivada cujo objetivo é obter recursos financeiros para o Estado custear as atividades que lhe são correlatas. Sujeitam-se aos princípios da reserva legal e da anterioridade da Lei, salvo exceções.

Percebe-se que o conceito de tributo vem sendo redefinido no decorrer dos tempos. Antes do Código Tributário Nacional (CTN), a Lei 4.320/64, no seu art. 9º, definia tributo como:

A receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições, nos termos da Constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio das atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades.

O conceito jurídico de tributo segundo Becker (2007) é o objeto da prestação que satisfaz determinado dever. A relação jurídica tributária vincula o sujeito passivo ao sujeito ativo, impondo ao sujeito passivo o dever de efetuar uma predeterminada prestação e atribuindo ao sujeito ativo o direito de obter a prestação.

Nunca se deve esquecer, que o tributo parte sempre de um fato lícito, ou seja, tributo tem que ser proveniente de uma imposição legal, realizada pelo Estado, não podendo se beneficiar do seu poder fiscal para a cobrança do mesmo, ou seja, deverá decorrer de uma prestação descrita, imposta em lei.

1.1 Direito Tributário

Para a compreensão do Direito Tributário é importante frisar que este ramo da ciência do direito trata do estabelecimento de uma série de normas que controla a ação do Poder Público em relação às riquezas individuais, a título de tributação, isto é, de arrecadação das divisas essenciais para assegurar a sua existência econômica e o seu sustento.

O Direito Tributário é definido pela doutrina como:

Direito tributário é a disciplina jurídica dos tributos. Com isso se abrange todo o conjunto de princípios e normas reguladores da criação, fiscalização e arrecadação das prestações de natureza tributária (AMARO, 2007, p. 02).

Coelho (2009, p. 23) detalha os conteúdos das normas jurídicas tributárias:

No Direito Tributário encontramos normas organizatórias, construindo o Estado Federal, os órgãos da administração fiscal, as prerrogativas e privilégios do crédito fiscal, a participação de umas pessoas políticas no produto da arrecadação de outras etc. Encontramos normas de competência para instituir tributos ou proibir o seu exercício, realizar a função fiscal, produzir atos administrativos, v.g. Encontramos, ainda, normas técnicas nos instruindo como recolher tributos, como oferecer garantias e embargos às pretensões fiscais e assim por diante. Deparamo-nos, no mais, com as normas de conduta que expressam as obrigações tributárias.

Em todas as lições a esse respeito as ideias se engastam perfeitamente, conduzindo à certeza de que existem diferentes espécies de normas jurídicas tributárias.

Outra classificação de grande utilidade é aquela que divide o Direito Tributário em material e formal. O Direito Tributário material está restrito à disciplina dos aspectos relativos à obrigação de pagar tributos: os valores devidos e os sujeitos da relação jurídica (obrigação de dar) (CARRAZA, 2010).

Por sua vez, o Direito Tributário formal está associado às normas que disciplinam as relações jurídicas instrumentais para a obrigação tributária (obrigação de fazer ou de não fazer).

O Direito Tributário, assim como ocorre em relação a cada um dos ramos do direito, permite uma investigação sistemática própria, como subsistema do sistema da Ciência do Direito, em razão da natureza específica das relações fáticas e jurídicas que compõem essa disciplina.

1.2 Diferença entre tributos e taxas

Segundo o artigo 145, da CF de 1988, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituem taxas, devido ao exercício do poder de polícia ou à utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos característicos e divisíveis, oferecidos ao contribuinte ou colocados à sua disposição.

Inicialmente, deve-se salientar que a hipótese de incidência dessa espécie tributária só pode consistir em prestação de serviço público ou exercício do poder de polícia, por limitação do próprio texto constitucional. Desse modo, reveste-se de inconstitucionalidade a taxa que apresenta em seu antecedente qualquer outra situação que não as supra referidas.

Diante disso, é possível, inclusive, extrair desse mecanismo constitucional que a criação de uma taxa se refere sempre a uma prestação estatal conduzida inteiramente ao contribuinte.

É, com isso, um tributo dito vinculado. Na visão de Carrazza (2010, p. 469):

podemos dizer que taxas são tributos que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao contribuinte.

Esta atuação estatal – consoante reza o art. 145, II, da CF (que traça a regra-matriz das taxas) – pode consistir ou num serviço público, ou num ato de polícia.

Enquanto que Fernandes e Silva (2005, p. 10) definem taxa como “uma prestação pecuniária exigida pelo Estado, em virtude de lei, pela realização de uma atividade que afeta diretamente o obrigado”.

Fabretti (2005, p. 52) enfatiza que “a taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos ao imposto, nem pode ser calculada em função do capital das empresas”.

As taxas estão ligadas ao poder de polícia ou a utilização do serviço público prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, e somente serão devidas quando houver atividade estatal prestada ou colocada à disposição do contribuinte; por isso elas são consideradas tributos vinculados, pois são dependentes de ação estatal.

Emana dessa comprovação que o regime jurídico das taxas é conduzido pelo princípio da retributividade. Destaca-se que, deve traduzir uma contraprestação paga ao Estado devido à limitação de direitos e liberdades subjetivas do indivíduo (taxa de polícia) ou da prestação de serviço público exclusivo e divisível (taxa de serviço).

Para isso, afirma-se que a base de cálculo da taxa deve traduzir o custo do Estado com o desempenho do poder de polícia ou a prestação do serviço público, não havendo espaço para obtenção de lucro com a cobrança dessa espécie tributária.

Ou seja: a instituição e a cobrança de taxa servem para que o Estado, unicamente, reponha os cofres públicos pelo gasto experimentado pela atividade estatal diretamente dirigida ao indivíduo.

Adequada a lição de Carrazza (2010, p. 486), neste sentido:

(...) ao contrário do que acontece com os impostos, as pessoas políticas não podem criar taxas com o fito exclusivo de carrear dinheiro para os cofres públicos. Além disso, na medida em que o pagamento das taxas está vinculado à prestação de um dado serviço público ou à prática de um determinado ato de polícia, elas devem estar voltadas a seu custeio, e não de outros serviços ou atos de polícia, que não alcançam o contribuinte (ou que a ele não estão disponibilizados, no caso dos serviços públicos). Ainda dentro desta

linha de raciocínio, não é dado ao Poder Público manipular abusivamente os serviços públicos ou as diligências que levam ao exercício do poder de polícia, só para incrementar receitas.

Explicando o tema, Carrazza (2010) relata que quando o § 2º, do art. 145, da CF, expõe que “As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos”, não apenas interdita às taxas terem a mesma base de cálculo dos impostos já existentes, como também, e com maior importância, proíbe que na fixação de bases de cálculo de taxas sejam levados em conta índices de tributação típicos dos impostos, como, v.g., a renda, a despesa, o patrimônio etc. (CARRAZZA, 2010)

Assim, este mesmo autor conclui o pensamento da seguinte maneira:

Portanto, a base de cálculo das taxas só poderá dimensionar o custo do ‘exercício do poder de polícia’ (no caso das taxas de polícia) ou dos ‘serviços públicos específicos e divisíveis’ (no caso das taxas de serviço), sem qualquer alusão à condição do contribuinte (v.g., seus rendimentos, o volume das operações mercantis que presta, seu patrimônio líquido etc.). Do contrário, ter-se-á base de cálculo ‘própria de imposto’ (e, não, ‘própria de taxa’) e, nesta medida, manifestamente inconstitucional, por falta de nexo lógico com a hipótese de incidência do tributo (CARRAZZA, 2010, p. 487).

Portanto, se deve o Estado por intermédio da cobrança de taxa apenas suprir seus cofres na exata medida do gasto que experimentou com o exercício do poder de polícia ou com a prestação do serviço público (hipóteses de incidência possíveis), não pode obter lucro com essa espécie de tributo.

1.2.1 Tipos de taxas

As taxas podem ser classificadas em duas categorias: taxas de serviço público e taxas de poder de polícia.

1.2.1.1 Taxa de Serviço Público

As taxas de serviço público têm como fato gerador a prestação de algum serviço público ao contribuinte ou mesmo posto a sua disposição.

Segundo Fernandes e Silva (2005, p. 11):

Um serviço público específico e divisível, efetivamente prestado ao contribuinte ou posto a sua disposição, pode ser fato gerador de uma taxa, desde que sua utilização seja compulsória. Serviço público específico é aquele que pode ser destacado em unidade autônoma de intervenção, de utilidade ou de necessidades públicas. Divisível será serviço público que for suscetível de utilização, separadamente, por cada um de seus usuários.

Tem-se como exemplo de taxa de serviço público a taxa de coleta de lixo e a taxa de iluminação pública.

1.2.1.2 Taxa de Poder Polícia

Conforme Fernandes e Silva (2005, p. 12) “a taxa de poder de polícia tem como fato gerador o exercício do poder de polícia”.

O art. 78 do CTN define poder de polícia como:

Considera-se poder de polícia atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a 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, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos.

Amaro (2004, *apud* FERNANDES; SILVA, 2005, p. 12) menciona que “o valor cobrado pelo Município para emissão de licenças, autorizações e alvarás são exemplos de taxa de poder de polícia”.

A taxa de poder de polícia é a tributação de uma atividade pública que tem por intuito limitar ou disciplinar direitos, interesses ou liberdades, e visa regular ou abster a prática de algum ato.

1.3 Competência tributária

A competência tributária é o poder de instituir tributos, atribuído pela Constituição Federal à União, ao Distrito Federal e aos Municípios.

Cada indivíduo político tem sua restrição na criação de tributos, encarregado pelo Legislador Constitucional, assim como também conferiu limite aos órgãos coletores.

Define-se como competência tributária, o poder que é designado aos Sujeitos Ativos de instituírem tributos, conforme suas limitações, para com os contribuintes. Tem-se como Particularidades da Competência Tributária de acordo com o CTN:

Indelegabilidade: a competência tributária é indelegável, ou seja, um ente político não tem o poder de delegar, conferir à outra pessoa que tenha direito público a competência tributária que tenha obtido da Constituição Federal. É exclusivo da pessoa que recebe o poder de tributar.

Irrenunciabilidade: O ente político que receber o poder de tributar pode optar por não exercer sua competência tributária, contudo, a pessoa que a tem, não poderá abrir mão do seu poder quando uma vez recebido.

Inducabilidade: O fato de não ser exercido o poder de tributar quando recebido, ou mesmo tempos depois, não gera consequência alguma, muito menos a perda do poder. Por esse motivo, é chamado de poder-faculdade, o ente político pode exercer quando melhor lhe convier e lhe for oportuno.

De acordo com Hong et. al. (2013 p. 132) “A Constituição Federal brasileira conhece apenas duas espécies de competência tributária: a *exclusiva* ou privativa e a *residual*”.

A competência *exclusiva* ocorre quando alguns tributos podem ser exigidos por apenas um ente político. Como exemplo menciona-se o Imposto de Renda que é de competência exclusiva da União.

Enquanto que a competência *residual* permite apenas à União criar tributos não previstos na Constituição Federal, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios daqueles discriminados no texto constitucional (HONG et. al., 2013, p. 132).

À União compete instituir impostos sobre a importação e exportação de produtos, produtos industrializados, renda e proventos de qualquer espécie, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativo a títulos ou valores imobiliários.

Compete, também, as contribuições sociais reservadas ao financiamento da seguridade social (art. 195, da CF/1988), sobre movimentação financeira, de intervenção no domínio econômico, empréstimos compulsórios, a fim de atender despesas extraordinárias, oriundas de calamidade pública, guerra ou a sua iminência (art. 154, II, da CF/1988), ou no caso de investimento público de caráter urgente ou de relevante interesse nacional (art. 148 da CF/1988).

Já aos Estados e ao Distrito Federal, compete instituir impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos, operações relativas a circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestaduais e intermunicipais e de comunicação. Tem suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal e atendem as seguintes condições:

Não são cumulativos, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (BRASIL, 1988).

Já aos Municípios cabe instituir impostos que incidam sobre propriedade rural, transmissão entre vivos e em serviços de qualquer natureza e definidos em lei complementar.

1.4 Atividade estatal de tributação

A tributação surge da necessidade das pessoas em estabelecer convívio social organizado e gerir a coisa pública através da concessão de poder a um Soberano.

Consequentemente, a condição necessária, mas não a única, para que o poder de tributar seja legítimo é que ele provenha do Estado, visto que qualquer imposição tributária privada seria comparável à usurpação (MARTINS, 2011).

Referindo-se à construção do bem comum que se permite à tributação o poder de limitar a capacidade econômica individual em prol da implantação de uma capacidade econômica social. O poder de tributar emana de que o bem da

coletividade tem preferência a interesses individuais, principalmente porque, na ausência do Estado, não haveria garantia nem mesmo à propriedade privada.

Segundo Martins (2011), as receitas tributárias são a principal forma de ingresso público nas economias modernas e a tributação, por seu modo, está regida pelo direito, que disciplina as relações entre o Fisco e os contribuintes.

O Estado, para exercer as funções que dele se espera e atingir o bem comum, utiliza-se do instrumento da tributação, consistente da expropriação lícita do patrimônio dos contribuintes, de acordo com o artigo 3º do CTN de 1966, que conceitua tributo como:

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

O sistema tributário nacional é constituído por diversas espécies de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios), com características que devem ser analisadas não apenas sob a ótica jurídica, mas também das finalidades a que se reservam.

A Constituição Federal divide a competência tributária entre os entes federativos, estabelecendo em seus artigos 153, 155 e 156, a responsabilidade pela instituição de impostos respectivamente pela União, Estados e Distrito Federal e Municípios.

O Código Tributário Nacional no artigo 16 define imposto como “tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Assim, os impostos são arrecadados pelo Estado, a fim de assegurar suas despesas gerais. Não é legalmente estabelecida qualquer relação entre a arrecadação dessa espécie de tributo e atuação estatal específica e nem está vinculado a qualquer princípio identificador de benefício direto dos contribuintes pagantes.

São requeridos sobre fatos praticados pelos respectivos sujeitos passivos da regra de incidência, em base de cálculo previamente estipulada.

Logo, não pode o ente estatal tributar a revelia, sem prévia norma que autorize e discipline como a cobrança (MARTINS, 2011).

1.5 Princípios tributários

A teoria da tributação defende que as práticas tributárias devem observar alguns princípios norteadores e os princípios da equidade e da neutralidade são considerados os mais importantes.

Na visão de Giambiagi e Além (2008), o *princípio da equidade* defende que cada indivíduo deve contribuir com uma parcela justa para financiar os custos do governo.

Para definir quais indivíduos podem ser considerados iguais, assim como fixar normas de diferenciação, adotam-se os critérios do benefício e da capacidade de contribuição.

Para Rezende (2010), o *critério do benefício* atribui a cada contribuinte um ônus proporcional aos benefícios por ele recebidos a partir dos programas governamentais.

Giambiagi e Além (2008) destacam que este ônus seria distribuído entre os indivíduos conforme a relevância que eles atribuem à utilização deste bem ou serviço. Contudo, a adoção deste método de cálculo é muito complexa, pois o governo não detém conhecimento sobre a avaliação feita pelos indivíduos sobre tais benefícios.

Ademais, a pluralidade de preferências entre as pessoas impede que se utilize uma regra geral de tributação desta natureza que incida indiscriminadamente sobre toda a sociedade (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008).

Por sua vez, o *critério da capacidade de contribuição* distribui o ônus da tributação de acordo com as capacidades de contribuição de cada indivíduo (REZENDE, 2010).

Tal critério foi estabelecido da seguinte maneira na Constituição Federal de 1988 em seu artigo 145, § 1º:

Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte,

facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desse modo, o *critério da capacidade de pagamento* permite que seja elaborada uma regra tributária geral sobre a qual todos os indivíduos estejam sujeitos. A equidade vertical é atingida no momento em que as diferentes capacidades de contribuições dos indivíduos são consideradas para efeitos de contribuição (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008).

De acordo com Rezende (2010), caso a capacidade de contribuição seja mensurada a partir da renda, a equidade horizontal será obtida se os indivíduos que possuem o mesmo nível de renda anual contribuam com o mesmo nível de impostos.

Giambiagi e Além (2008) salientam que ao utilizar o critério da capacidade de pagamento como parâmetro para o cálculo dos impostos, deve-se determinar qual é o indicador mais apropriado para mensurar esta capacidade: estoque (riqueza) ou fluxo (renda ou o consumo).

No que se refere à adoção da renda como indicador, estes mesmos autores ressaltam que a tributação sobre a mesma leva à incidência de impostos sobre a poupança e o investimento, impactando negativamente o sistema econômico. Por isso, o ideal seria tributar apenas os atos de consumo tidos como “egoístas”.

Todavia, quando comparada ao consumo, Giambiagi e Além (2008) consideram a renda como o melhor indicador no que diz respeito aos aspectos distributivos do sistema tributário, pois ao tributá-la, as formas de incidência podem ser adequadas às características individuais do contribuinte. Já a tributação sobre as transações impõe uma alíquota geral que é paga por todos os indivíduos, independentemente de sua capacidade de pagamento.

Enquanto que a utilização da riqueza como indicador da capacidade de pagamento é questionada por aqueles que consideram a renda como o indicador ideal.

Se for adotado um imposto de renda amplo que incida sobre todas as formas de rendimento, tributar a riqueza torna-se desnecessário. O argumento

utilizado é que se o imposto sobre a riqueza for considerado apenas como um tributo sobre a renda gerada por esta riqueza, a tributação sobre essa renda já é considerada um ônus tributário para os proprietários desse patrimônio (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008).

Estes mesmos autores alegam que ao utilizar a renda como a principal base de tributação, torna-se fundamental adotar, complementarmente, impostos que incidam sobre o consumo e sobre a riqueza objetivando garantir o cumprimento do critério da capacidade de pagamento.

O outro princípio tributário a ser analisado é o da *neutralidade* que objetiva garantir que os tributos não modifiquem os preços relativos e interfiram o mínimo possível nas decisões econômicas dos agentes de mercado (VANSCONCELLOS; GARCIA, 2008).

Para Rezende (2010), se estas decisões dependem dos preços relativos estabelecidos pelo mercado, o sistema tributário atenderia ao princípio da neutralidade quando a forma de arrecadação de recursos pelo governo não alterasse estes preços.

Ao se tributar a renda, por exemplo, a redução da renda disponível diminui o poder de compra do indivíduo de forma geral, sem comprometer o consumo de um bem específico em detrimento dos outros.

Não é o que acontece quando se tributa bens de forma seletiva, ou seja, com alíquotas distintas entre si. Neste caso, a neutralidade do tributo não é respeitada, pois pode reduzir tanto a produção quanto o consumo de um determinado bem em relação aos demais, gerando uma distorção na alocação de recursos (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008).

Contudo, a utilização de um imposto seletivo sobre o consumo pode ser benéfico quando a finalidade é corrigir uma falha de mercado, como uma externalidade negativa (GIAMBIAGI; ALÉM, 2008).

A imposição de uma alíquota maior sobre os cigarros, por exemplo, objetiva reduzir os malefícios provocados por seu uso, tanto aos fumantes quanto aos chamados “fumantes passivos”.

Ao desestimular o consumo impondo uma alíquota maior, além de procurar uma redução da mortalidade e dos casos de doenças ocasionadas

pelo fumo, espera-se também reduzir os custos do sistema de saúde que arca com o tratamento dos indivíduos afetados por males decorrentes do uso do tabaco.

1.6 Espécies de tributos

As leis tributárias federais, estaduais e municipais ocupam o mesmo patamar jurídico, visto que todas procuram a validade e legitimidade diretamente na Constituição. Assim sendo, não há o que se falar em preferência de uma em detrimento de outra (ALEXANDRE, 2010).

Consequentemente, sua diferença está apenas no campo de incidência. Caso uma lei tributária federal invada a esfera de competência dos municípios, ela será inconstitucional.

A classificação jurídica tem como meta facilitar o entendimento do assunto a ser analisado. Tem como ponto de partida o exame minucioso da norma jurídica tributária (ICHIHARA, 2006).

A Constituição Federal (CF), no art. 145, imputa, às pessoas políticas, competências para que criem impostos, taxas e contribuição de melhoria. Assim, no Brasil, o tributo é o gênero, do qual o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria são espécies.

Essa classificação é conceitual, traçado no próprio Texto Supremo, assim transcrito (ICHIHARA, 2006):

a) Impostos: É um tipo de tributo, previsto no art. 16 do CTN, desvinculado de qualquer relação de troca ou utilidade, ou seja, seu fato gerador não depende de uma contraprestação estatal, como a realização de uma obra pública. Deve-se destacar que sua arrecadação custeia as despesas gerais do Estado. A quantia arrecadada é muito mais expressiva que as taxas e contribuições de melhoria;

b) Taxas: São tributos, previstos no art. 77 do CTN, que têm por hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente ligada ao contribuinte, seja no serviço público ou num ato de polícia. Salienta-se que estes fatos só podem ser produzidos pelo Estado, através de determinação legal.

Os serviços públicos podem ser prestados em caráter geral, atingindo várias pessoas, como o caso da iluminação pública, e específicos, que é na utilização efetiva ou potencial, como a rede de esgoto.

Potencial porque o fato de uma pessoa ter, por exemplo, uma fossa em casa e não usar a rede de esgoto não a exime de pagar a taxa pelo serviço, já que, para garantir a saúde pública, a rede de esgoto é um serviço público compulsório. As taxas emanam também do “poder de polícia”.

Poder de polícia, segundo Carraza (2013), é a capacidade que o Estado tem, dentro dos limites previstos na CF, de definir regras, a fim de disciplinar o exercício dos direitos à liberdade e à propriedade das pessoas, visando harmonizar o direito de todos.

A taxa de polícia presume o efetivo exercício de atividades ou diligências, da Administração Pública, em prol do contribuinte. O alvará de funcionamento de um estabelecimento comercial é um exemplo de poder de polícia, disciplinando o modo pelo qual vai operar, seus horários, os condições mínimas necessárias, como segurança, harmonizando com os interesses da coletividade;

c) Contribuição de Melhoria: Ressaltado no art. 81 do CTN, é cobrado devido a obras públicas que causaram valorização imobiliária, ou seja, que aumentaram o valor de mercado dos imóveis localizados em suas imediações.

Podem ser mencionados dentre as obras públicas a construção de pontes, ferrovias, estradas ou um hospital.

A contribuição de melhoria só poderá ser requerida depois de realizada a obra pública, visto que ela é necessária para que se exija o tributo. Ademais, deve haver não apenas a realização da obra, mas também a efetiva valorização imobiliária;

d) Empréstimos Compulsórios: Apenas a União poderá instituí-los, de acordo com a CF, no art. 148, I e II e também no CTN, no art.15.

Duas são as modalidades: para atender despesas extraordinárias, provenientes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e no caso de investimentos públicos de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

A CF requer que os empréstimos compulsórios no caso de investimento público de caráter urgente e de importante interesse nacional acatem ao princípio da anterioridade; e como conceito de urgente, só poderá ser urgente aquilo que acontecer como fato novo, excepcional, impossível de ser atendido pelos recursos orçamentários previstos e cuja reparação ou realização seja indispensável e inadiável. (ICHIHARA, 2006, p. 91).

e) Contribuições Sociais: Previstos na Carta Magna, nos termos do art. 149, as contribuições sociais são divididas em três subespécies: contribuição de seguridade social, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas.

1.6.1 Contribuições de melhoria

A contribuição de melhoria é uma espécie tributária autônoma, expressa na CF de 1988 e constitui-se numa prestação pecuniária imposta pelo Estado, no emprego do *ius imperii*, cuja hipótese de incidência é a realização de obra pública, que leve uma valorização para os imóveis circunvizinhos, sendo estabelecida por intermédio de lei e cobrada por atividade administrativa.

O professor Pinto (2007, p. 07) foi um dos pioneiros, no Brasil, a abordar a contribuição de melhoria e a definiu como:

pagamento obrigatório, decretado exclusiva ou concorrentemente pelo município, estado ou União, em razão de valorização produzida em imóvel do contribuinte, por obra pública, realizada após sua audiência, e cujo montante não pode ultrapassar nem o custo da obra nem o valor do benefício.

Deve-se ressaltar três elementos básicos da definição de contribuição de melhoria: “recompensa do enriquecimento ganho por uma propriedade”, “em virtude de obra pública concreta”, “local de situação do prédio”.

Há a penetração de expressões, no Direito Tributário, de outros ramos do Direito, que ajudam na interpretação das questões relacionadas à definição, conceituação e configuração da contribuição de melhoria, quais sejam: a valorização, o imóvel e a obra pública.

Por intermédio dos princípios da moralidade e da justiça, o Poder Público, ainda que realizando obras do interesse da coletividade, utiliza grandes fundos públicos em obras específicas, atendendo diretamente a um grupo, com melhoramento e aumento na valorização do imóvel (ACCIOLY, 2011).

Assim sendo, o Poder Público terá direito de restituição em relação a parte do benefício originado, que será paga pelo proprietário. O que impressiona no instituto das contribuições de melhoria é que ele corrige uma situação, que o Estado Moderno não poderia mais tolerar por muito tempo: obras públicas, realizadas com o concurso de todos os contribuintes, beneficiavam, quase sempre, a um pequeno número deles.

Segundo Apocalypse (2005), é bastante justo que o particular indenize o Estado se ganhou vantagem econômica especial, mesmo sem sua vontade. A contribuição de melhoria é um tributo justo já que não onera qualquer valorização imobiliária. É fundamental que a causa real dessa valorização seja obra pública que beneficie imóveis urbanos ou rurais.

Numa exigência constitucional, pode ensejar contribuição de melhoria a obra pública custeada por cofres públicos, e que proporcione valorização imobiliária.

Em regra, as obras públicas valorizam os imóveis adjacentes. Todavia, existem obras que desvalorizam os imóveis, embora sejam necessárias para a coletividade, como a construção de cemitérios, de prisões, etc. Com isso, o Estado deve e precisa indenizar o proprietário desses imóveis por dano que possa provocar na propriedade privada.

É necessário esclarecer que a efetivação da obra pública não é suficiente para caracterizar a contribuição de melhoria. É preciso ocorrer um fato exógeno, que é a valorização imobiliária. Ponto relevante que enseja grandes discussões em torno da contribuição de melhoria diz respeito aos limites que devem ser obedecidos para a cobrança desse tributo (CAIRES, 2005).

Na história das Constituições brasileiras, tais limites foram ora expressos, ora omitidos, ora implícitos, o que confirmam a Brasília a. 36 n. 142

abr./jun. 1999 257 CF/34 (art. 124), em nada preceituando sobre tais pressupostos, a CF/67 (art. 30) e EC nº 18/65 (art.19), com expressa declaração dos limites; a CF/67 (art. 18) só se refere ao limite individual, e a CF/88 calou-se.

O Decreto-Lei nº 195/67, que regulamenta a instituição e arrecadação da contribuição de melhoria, admite, em seu art. 3º, os dois limites, e também dispõe o Código Tributário Nacional em seu art. 81. O limite individual consiste no acréscimo de valorização incorporado ao imóvel. Enquanto que o limite total é a despesa realizada com a obra.

É muito difícil conciliar ambos no momento da cobrança do tributo; entretanto, é da sua essência o equilíbrio entre o custo da obra e a valorização imobiliária, para que ele se revele um tributo equânime.

1.6.1.2 Natureza jurídica das contribuições de melhoria

A Contribuição de Melhoria está associada ao conjunto de tributos, já que, além de vir arrolada no artigo 145 da CF como tributo capaz de ser instituído tanto pela União como pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, encaixa-se perfeitamente na definição do artigo 3º do Código Tributário Nacional, que traz o conceito legal de tributo:

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

Além do artigo 3º, que demonstra o que é tributo, o artigo 4º e seus incisos I e II do CTN trazem a definição de como se identifica a natureza jurídica de um tributo:

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

- I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
- II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Numa de suas distinções entre contribuição de melhoria e taxa, Ataliba (2004, p. 114) trata da natureza do tributo com propriedade, assegurando que a contribuição de melhoria tem natureza de ônus sobre mais valia. Não é mais que gravame tributário sobre um determinado tipo de mais valia.

É forma de o estado apropriar-se de determinada parcela de riqueza particular. Não tem, nem mesmo remotamente, qualquer caráter remuneratório. (ATALIBA, 2004, p. 114).

1.6.2 Empréstimos compulsórios

O empréstimo compulsório tem previsão constitucional disposta no art. 15, do CTN, determinando as condições para o seu estabelecimento, como:

Art. 15. Somente a União, nos seguintes casos excepcionais, pode instituir empréstimos compulsórios:

I - guerra externa, ou sua iminência;

II - calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis;

III - conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo.

Parágrafo único. A lei fixará obrigatoriamente o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, observando, no que for aplicável, o disposto nesta Lei.

Amaro (2009, p. 50) destaca que:

o empréstimo compulsório é um ingresso de recursos temporário nos cofres do Estado, pois a arrecadação acarreta para o Estado a obrigação de restituir a importância que foi prestada.

Desse modo, o aspecto mais relevante e diferenciador desta espécie tributária é o de que é restituível, ou seja, deve ser devolvido ao contribuinte.

1.7 Tipos de tributos

No que se refere aos tipos de tributos, estes podem ser diretos ou indiretos, e sua diferença está entre a maneira como os indivíduos são cobrados, sendo que o imposto direto incide sobre os rendimentos, renda e

riqueza do indivíduo e o imposto indireto incide sobre o consumo, normalmente cobrado no preço final de bens e serviços que os indivíduos adquirem (RIANI, 2009).

Os tributos diretos são aqueles que recaem sobre o contribuinte que tem relação pessoal e direta com o fato gerador, incidindo sobre o patrimônio e a renda.

Ocorrem no momento em que em apenas uma pessoa agrupam-se as condições de contribuinte, responsável pela execução de todas as obrigações tributárias previstas na legislação. Como exemplo de tributo direto tem-se o Imposto de Renda (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2009).

Já os tributos indiretos incidem sobre o preço final de uma venda de mercadoria. Na relação jurídico-tributária fixada entre o Estado e o sujeito passivo, este paga o tributo correspondente e se recompensa cobrando de terceiro pela inclusão do imposto no preço das mercadorias (PORTAL TRIBUTÁRIO, 2009).

Por esse motivo, o consumidor final é o contribuinte de fato, sendo o contribuinte de direito responsável apenas pelo recolhimento perante o fisco. São exemplos desses tributos: ICMS (Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicação), PIS-Cofins e o IPI (Imposto Sobre Produto Industrializado). Os tributos indiretos têm predominado no sistema tributário brasileiro.

No que diz respeito às espécies de tributos, a legislação brasileira os define como impostos, taxas e contribuições de melhorias. Enquanto que o Código Tributário Nacional apresenta uma definição mais ampla, incluindo também as contribuições sociais e econômicas.

Deve-se salientar que uma característica importante do sistema tributário é a porcentagem da carga fiscal que se refere à renda ou consumo (ALEXANDRE, 2010).

Baseado nesse aspecto, o tributo pode ser proporcional, progressivo ou regressivo. Simultaneamente, o primeiro é caracterizado pela aplicação da mesma alíquota do tributo para os diversos tipos de renda, o segundo aplica-se

uma alíquota maior para o indivíduo que detém uma renda mais alta e, finalmente, o último caracteriza-se por atribuir maior alíquota de imposto às camadas mais baixas de renda, como ocorre com os impostos indiretos (AMARO, 2007).

Com relação à classificação, os tributos se dividem em Federais, Estaduais ou Municipais, que são implantados para atender necessidades específicas e com órgãos fiscalizadores distintos. São eles:

1.7.1 Federais

São aqueles criados por órgãos legisladores de ordem federal e são:

1.7.1.1 Imposto de Renda (IR)

O IR é um tributo direto e incide sobre a renda tanto das pessoas físicas quanto das jurídicas. É de natureza fiscal, ou seja, objetiva a arrecadação de recursos para o Estado e seu fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (REZENDE et. al., 2010).

A competência é federal e a espécie em que se enquadra de tributo é o imposto. Para Ávila (2006), esta espécie é tributo não vinculado, pois seu fato gerador não provém de atividade estatal específica.

O IR é pago pelas pessoas físicas ou jurídicas que atuam como responsáveis, que o retém para posterior recolhimento. Geralmente seu valor é compensável na apuração do imposto daquele contribuinte que sofre a retenção a exemplo dos rendimentos do trabalho e rendimentos de capital (REZENDE et. al., 2010).

1.7.1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O IPI é de alçada federal, isto é, apenas a União tem competência para estabelecê-lo (Art.153, I, da Constituição Federal).

É um dos tributos não sujeito ao princípio da anualidade ou anterioridade, podendo ser aumentado ou reduzido, e cobrado no mesmo exercício financeiro, conforme prescreve o art. 150 da CF no parágrafo I (ÁVILA, 2006).

Conforme relatos de Pegas (2013, p.136) o IPI também pode ser considerado um imposto sobre a circulação econômica sendo cobrados quando os bens são produzidos.

O fato gerador do IPI ocorre em um dos seguintes momentos: com o desembaraço aduaneiro do produto importado; com a saída do produto industrializado do estabelecimento do importador, do industrial, do comerciante ou do arrematador; com a arrematação do produto apreendido ou abandonado, quando este é levado a leilão (ICHIHARA, 2006).

Os contribuintes do imposto podem ser o importador, o industrial, o comerciante ou o arrematador, ou a quem a lei os equiparar, a depender do caso.

Suas disposições estão mostradas no Decreto 4544 de 2002 (RIPI/2002), incidindo sobre produtos industrializados, estrangeiros e nacionais.

Considera-se produto industrializado o resultante de qualquer operação definida no Regulamento do IPI (RIPI) como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária (CARVALHO, 2010).

1.7.1.3 Contribuições sociais

Segundo Carrazza (2010), a contribuição social é a atribuição da capacidade ou titularidade de alguns tributos a certas pessoas, que não são o próprio Estado, em benefício das próprias finalidades.

Então, "quando uma pessoa que não aquela que criou o tributo vem a arrecadá-lo para si própria, dizemos que está presente o fenômeno da parafiscalidade" (CARRAZZA, 2010).

As contribuições sociais têm função parafiscal e extrafiscal. As que têm função parafiscal são aquelas de interesse de categorias profissionais ou econômicas, como as de seguridade social, sobrevivendo através de recursos

financeiros de entidades do poder público, desvinculadas do Tesouro Nacional, no sentido que possuem patrimônio próprio (MACHADO, 2010).

Dentre as diversas contribuições sociais previstas na Constituição Federal de 1988, são aquelas que incidem sobre a receita ou faturamento das empresas, denominadas contribuição para o PIS/PASEP e CONFINS.

- Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS/PASEP)

A Contribuição ao PIS foi instituída pela Lei Complementar nº 07 de 1970, estando atualmente regida pelas Leis nº 9.715/98 e 10.637/2002, instituidora da modalidade “não-cumulativa” da contribuição.

A Contribuição ao PIS tem por base constitucional o artigo 239 da CF/88, tendo por objetivo financiar o programa do Seguro Desemprego e o pagamento do Abono de 1 (um) salário-mínimo anual para empregados que percebam até 2 salários-mínimos de remuneração mensal (FILHO, 2009).

O PASEP foi implantado para estender o benefício do trabalhador do setor privado ao funcionalismo público. Diferentemente do PIS, que recebia as contribuições, tanto das corporações, quanto do governo federal (esta segunda por meio da destinação de parte do imposto de renda devido pelas empresas), os contribuintes do PASEP são apenas os entes públicos, nas três esferas de governo: União, Estados e Municípios e seus órgãos diretos e indiretos, além das sociedades de economia mista (FILHO, 2009).

A Lei Complementar nº 08 também de 1970, institui então o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público e estabelece:

Art. 2º - A União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal e os Territórios contribuirão para o Programa, mediante recolhimento mensal ...

Art. 3º - As autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações, da União, dos Estados, dos Municípios, do Distrito Federal e dos Territórios.

Segundo Filho (2009), originalmente, o PIS tinha quatro modalidades de cobrança: PIS sobre Faturamento, definido depois pelo Conselho Monetário Nacional como as receitas brutas determinadas pela legislação do IR; PIS

sobre prestação de serviços, que não era avaliado como faturamento, ainda que houvesse a duplicata de serviços; PIS Repique, que era avaliado baseado no imposto de renda, devido também pelos prestadores de serviço; e PIS sobre folha de pagamentos, para as entidades sem fins lucrativos, mas que eram empregadoras.

O PIS, tributo de competência da Secretaria da Receita Federal, passou por inúmeras reformas legais: em 1988, por meio de Decretos-lei foi eliminado o PIS Repique, mas, em compensação, incluiu-se ao faturamento outras receitas operacionais, procurando tributar as empresas que possuíam grandes ganhos financeiros em função da hiperinflação brasileira que havia na ocasião (ROCHA, 2007).

Tal mudança provocou uma reação dos contribuintes, visto que na mesma época havia sido criado o Finsocial, atual COFINS, que também tinha como base as mesmas receitas.

- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, tendo amparo constitucional nas disposições do artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988. Atualmente, a Contribuição sob o regime “cumulativo” encontra-se regida pela Lei nº 9.718/98, ao passo que a modalidade “não-cumulativa” está amparada pelas disposições da Lei nº 10.833/2003.

Como o próprio nome já evidencia, a COFINS tem como meta custear a seguridade social, que consiste no conjunto de políticas que abrange a saúde, a previdência e a assistência social.

O fato gerador da COFINS, bem como do PIS, é o faturamento mensal das empresas, que equivale às receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Conforme relatos de Higuchi et. al. (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 para as entidades beneficentes de assistência social [...], e isenções subjetivas e objetivas concedidas em leis”.

1.7.1.4 Encargos sociais

Encargos Sociais são os impostos ou contribuições que incidem sobre a folha de pagamento dos empregados devidamente registrados e que são destinados ao sustento e manutenção dos programas sociais administrados pelo governo. Tem a finalidade exclusiva de financiar a seguridade social (PÊGAS, 2013).

- Instituto Nacional de Seguro Social (INSS)

Reserva-se, inicialmente, a manutenção do sistema de pensões e aposentadorias, com função de previdência; e, em seguida, a assistência social, que tem como meta o atendimento médico e hospitalar a população inclusive daquela que não esteja economicamente ativa (PÊGAS, 2013).

Inclui-se na Guia de Previdência Social (GPS) as seguintes obrigações sociais: INSS, FGTS, Salário Educação, SESI, SENAI, SESC, SENAC, INCRA, SEBRAE, Seguro Acidente de Trabalho, a alíquota atinge o índice de 36,60% sobre o total dos salários pagos.

- Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)

O FGTS é uma conta bancária, chamada de conta vinculada, formada por depósitos feitos pelo empregador, que o trabalhador pode utilizar nas hipóteses previstas em lei (NASCIMENTO, 2011).

Ou seja, este mesmo autor salienta que é uma espécie de poupança em favor do trabalhador, a fim de que este efetue o saque no momento de sua dispensa na empresa, ou diante de outras situações excepcionais, previstas em lei.

Martins (2009, p. 443) considera o conceito do FGTS como:

O nome do instituto em estudo é Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS), porém este não garante o tempo de serviço, apenas uma poupança para o trabalhador, ao contrário do que ocorria com a indenização. O FGTS é um depósito bancário destinado a formar uma poupança para o trabalhador, que poderá ser sacada nas hipóteses previstas na lei, principalmente quando é dispensado sem justa causa.

No site do Ministério do Trabalho e Emprego (MTE, 2011) encontra-se o conceito de FGTS como:

O Fundo constitui-se em um pecúlio disponibilizado quando da aposentadoria ou morte do trabalhador, e representa uma garantia para a indenização do tempo de serviço, nos casos de demissão imotivada. A diferença básica em relação ao modelo anterior é que esses depósitos integram um Fundo unificado de reservas, com contas individualizadas em nome dos trabalhadores. Além de ampliar o direito indenizatório do trabalhador, que pode, ao final do tempo útil de atividade, contar com o valor acumulado dos depósitos feitos em seu nome.

Assim sendo, deve-se destacar que, todos concordam que se trata realmente de um depósito bancário que irá formar uma espécie de poupança, realizada pelos depósitos efetuados pelo empregador, a qual poderá ser sacada nas hipóteses previstas em lei ou quando da aposentadoria do trabalhador.

1.7.2 Estaduais e Municipais

Os impostos Estaduais e Municipais que incidem diretamente sobre as organizações são:

1.7.2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

O ICMS está previsto no artigo 155, II da Constituição Federal de 1988, e incide sobre "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" (CARVALHO, 2010).

Considerando as atribuições tributárias do Estado membro da União (e o Distrito Federal), é o ICMS que constitui a maior base arrecadatária para o orçamento estadual, configurando-se, ainda, em uma terrível arma discriminatória entre os Estados, haja vista a discricionariedade na fixação de suas alíquotas (MELO, 2009).

Particularmente, a sigla ICMS contém cinco impostos diferentes, como: imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce da entrada de mercadorias importadas do exterior; imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal; imposto sobre serviços de comunicação; imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais (CARRAZZA, 2010, s. p.).

O ICMS poderá ser seletivo devido à essencialidade das mercadorias, e dos serviços (art. 155, § 2º, III C.F/88). Assim sendo, as mercadorias, ou os serviços, estão sujeitos a cargas tributárias distintas, em matéria de ICMS, levando em consideração a necessidade dos mesmos.

1.7.2.2 Imposto sobre Serviços (ISS)

É um tributo relativamente moderno, visto que surgiu em 1966, com o Código Tributário Nacional (CTN). A competência aos municípios de instituir o ISS veio com a Constituição Federal (CF) de 1988, no seu art. 156.

É cobrado de empresas ou profissionais liberais prestadores de serviços e tem como base de cálculo o preço do serviço. A única exceção é o Distrito Federal, unidade da federação que possui as mesmas características dos Estados e dos Municípios (JUSTEN FILHO, 2005).

De acordo com a Lei Complementar 116/2003, há uma ampla quantidade de serviços sujeitos à apuração do ISS. Devido a limitações estabelecidas junto ao tema proposto na monografia, serão citados apenas alguns serviços como: espetáculos teatrais e circenses, feiras, exposições,

lubrificação, limpeza, lustração, revisão, carga e recarga, conserto em geral de máquinas, veículos, aparelhos, equipamentos.

O ISS é recolhido ao município em que se encontra o estabelecimento do prestador. Segundo o art. 3º da Lei Complementar (LC) supracitada, o recolhimento somente é feito ao município no qual o serviço foi prestado no caso de serviços caracterizados por sua realização no estabelecimento do cliente (tomador), como por exemplo: limpeza de imóveis, segurança, construção civil e fornecimento de mão-de-obra (MARTINS, 2006).

Geralmente, considera-se serviço prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

Tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na LC 16/2003, embora esses não se constituam como atividade principal do prestador.

A União, através da lei complementar mencionada, fixou alíquota máxima de 5% (cinco por cento) para todos os serviços. A alíquota mínima é de 2% (dois por cento), de acordo com o artigo 88, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, da CF.

A alíquota utilizada é variável de um município para outro, dependendo da política do ente tributante e a base de cálculo é o preço do serviço prestado (MELO, 2013).

1.8 Tributação como política econômica

Os tributos também são empregados como instrumentos de política econômica. Quanto mais aumenta a intervenção do Estado na economia, maior a necessidade de ações realizadas pelo governo para atingir determinadas finalidades relacionadas com a situação econômica. Tais ações atingem metas por intermédio de instrumentos econômicos, divididos entre as políticas monetária, fiscal e cambial (LANDIM et. al., 2011).

Os governos federal, estaduais e municipais atuam em conjunto para o estabelecimento das políticas econômicas adotadas no país. A política

monetária controla a quantidade de moeda em circulação no país, a política fiscal determina as fontes de arrecadação e os gastos públicos brasileiros e a política cambial regulamenta as operações de compra e venda de moedas estrangeiras, principalmente as derivadas do comércio exterior e dos fluxos internacionais de investimentos.

As necessidades do Estado, relacionadas aos mercados externo e interno podem induzir a utilização de tributos como instrumento de política econômica para alcançar fins além da arrecadação. Tais tributos são chamados de extrafiscais. As formas que o Estado pode adotar para intervenção fiscal são as seguintes (LANDIM et. al., 2011):

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

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

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

d) intervencionismo por redistribuição: o Estado utiliza o seu poder de tributar com uma distribuição de rendas entre as classes da sociedade. São considerados tributos extrafiscais, no caso brasileiro, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o IPI e o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

CAPÍTULO II – CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A fim de que o Estado possa desempenhar suas funções de maneira adequada, ele precisa de recursos que são obtidos por intermédio de uma política fiscal.

A política fiscal inclui três funções essenciais:

a) função alocativa diz respeito ao fornecimento de bens públicos; b) função distributiva, por sua vez está associada a ajustes na distribuição de renda que permitam que a distribuição prevalecente seja aquela considerada justa pela sociedade; c) função estabilizadora tem como objetivo o uso da política econômica visando um alto nível de emprego, à estabilidade dos preços e à obtenção de uma taxa apropriada de crescimento econômico (GIAMBIAGI, 2010, p. 30).

É justamente dessa política fiscal que se originam os tributos devidos pela sociedade ao Estado.

Ao valor total dos tributos arrecadados num dado período em relação ao valor total dos bens produzidos nesse mesmo período, denomina-se carga tributária, podendo ser conceituada como a proporção entre a quantidade de riqueza produzida no país e o que o governo arrecada em impostos, taxas e contribuições.

Segundo Domingues (2010), ao montante dos tributos que efetivamente ingressam nos cofres públicos, chama-se Carga Tributária, sendo uma referência ao custo de funcionamento do estado e seus entes para a economia nacional, e mensura-se pelo seu impacto sobre o Produto Interno Bruto (PIB) do país.

A maneira tradicional de se calcular a carga tributária de um país é através da relação entre o valor total da receita arrecadada pelo governo e o PIB. A estrutura tributária brasileira mantém uma relação pessoal com as atividades produtivas, explicando, com isso, as oscilações da carga tributária (RIANI, 2009).

2.1 Evolução da carga tributária

A carga tributária brasileira começou a ser mensurada no ano de 1947, quando apresentou a marca de 13,8% do PIB. A partir daí, mostrou um crescimento lento até alcançar 18,7 do PIB no ano de 1958. Após este ano, sofreu uma pequena queda, estabilizando em 15,8% do PIB em 1962. Nos anos seguintes o país passou por uma grande reforma tributária e a carga tributária recuperou sua tendência ascendente (AFONSO, 2010).

Conforme dados tirados das séries estatísticas e históricas do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de 1939 a 1960 ocorreu um crescimento lento da carga tributária, mantendo-se na média de 15,6%, passando de 12,7% em 1939 para 17,4% em 1960.

Durante os anos de 1960 ocorreu uma reforma, sendo que suas principais metas foram aumentar a capacidade de arrecadação do Estado, a fim de resolver o problema do déficit fiscal, e formar uma estrutura tributária, visando estimular o crescimento econômico.

Buscava-se paralelamente atingir uma melhoria de qualidade dos tributos, relativa aos efeitos alocativos e procurando maior centralização de recursos, tanto pela centralização da arrecadação pela União, como pela perda de autonomia financeira das unidades subnacionais. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2010).

Tais mudanças durante a década de 1960 elevaram a carga tributária, a ponto de em 1966, ela exceder os 20%, alcançando aproximadamente 25% em 1969, elevando, com isso, a média da carga tributária da década para 19%.

Embora com a recessão provocada pelos dois choques do petróleo (1973 e 1979), a carga tributária brasileira se manteve nesse nível de 25% do PIB por toda a década de 1970 e 1980, com pouca oscilação no período.

Na década de 1990 percebe-se uma tendência de crescimento da carga tributária. Tais índices são reflexos de planos econômicos seguidos na época, que acarretaram num maior consumo, bem como em mudanças ocorridas na tributação devido à publicação da Constituição Federal de 1988.

O resultado da carga tributária de 1990, de aproximadamente 30%, ocorreu por causa do Plano Collor. Após o bloqueio do montante em depósitos em conta corrente e poupanças, foram autorizados a utilização desses valores bloqueados para o pagamento de tributos.

Em 1994, diante do Plano Real o Brasil alcançou os maiores níveis da carga tributária da história, diante da estabilidade de preços, do maior controle da arrecadação e, principalmente, da elevação das contribuições sociais. (RIANI, 2009; GIAMBIAGI; ALÉM, 2010).

De acordo com uma pesquisa realizada pelo IPEA (2010), relacionada com a evolução da carga tributária brasileira durante o período de 1998 a 2005, ocorreu um crescimento quase que contínuo, contudo, esses aumentos têm características distintas.

Durante o período entre os anos 1999 a 2004, o aumento da carga tributária ocorreu por intermédio de aumentos de alíquotas e implantação de novos impostos. Tal aumento foi determinado pela necessidade de elevar o superávit primário, tendo sido desequilibrado devido às crises cambiais que ocorreram nos anos de 1999 e 2002-2003, associado a políticas de elevação das taxas de juros. Como a dívida pública do país está indexada ao dólar, as crises cambiais ocasionaram aumento da dívida líquida do setor público.

Devido ao cenário descrito, as ações do governo foram: aumentar a alíquota máxima do imposto de renda de pessoa física (IRPF) de 25% para 27,5%; foi recriada a CPMF com alíquota passando de 0,25% para 0,38%; aumento do COFINS, subindo a arrecadação de cerca de 2% do PIB para 3%; aumento dos esforços para redação da Lei de responsabilidade fiscal, que vigorou em 2000; criação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre combustíveis. Resultado: Aumento do superávit de 0% para 3% do PIB, evidenciando a preocupação do Estado em garantir a solvência da dívida pública.

No que se refere ao segundo período estudado, que compreende os anos de 2005 a 2008, o aumento da carga tributária foi bem diferente, já que não houve criação de novos impostos, taxas ou contribuições e nem aumento das alíquotas de impostos já existentes.

Ao contrário, nesse período a CPMF foi abolida e diversos tipos de isenções tributárias setoriais foram implantados. O aumento da carga tributária ocorreu por causa da retomada do crescimento econômico do Brasil, a partir de 2004.

Para conhecimento, a média de crescimento do país entre 1998 e 2002 foi pouco mais de 2% anuais, em comparação com a média de crescimento do período de 2004 a 2008 que foi aproximadamente 4,5% anuais. (IPEA, 2010).

Na visão de Pellizzari (2010), caso seja verificado apenas o índice de arrecadação tributária pelo PIB não será suficiente para afirmar se a carga tributária de um país é alta ou baixa.

Este mesmo autor defende que, para se assegurar que a carga tributária de um país é alta ou baixa, deve-se comparar os serviços prestados pelo poder público, através de uma avaliação de custo/benefício. Deve-se comparar a carga tributária com outros países, considerando a quantidade e qualidade dos serviços públicos prestados por estes.

2.2 PIB e relação com os tributos

Figueiredo (2012) conceitua o produto de uma sociedade como sendo “a expressão monetária dos bens e serviços colocados (vendidos) para a utilização final nesta sociedade”.

Indica, também, que a geração de produto está ligada ao esforço coletivo oriundo da utilização de trabalho humano, máquinas e equipamentos em geral, prédios e instalações para transformação dos bens e serviços intermediários em produção acabada.

Esta produção acontece paralelamente à geração de renda, pois independente do bem ou serviço produzido há o emprego de meios de produção que requer necessariamente o pagamento de remunerações (ROSSETI, 2012).

Há entidades econômicas responsáveis pela produção, como: Famílias (inclusas entidades sem fins lucrativos), Empresas (privadas e públicas); Resto

do Mundo (sujeitos externos ao sistema) e as autoridades governamentais (FIGUEIREDO, 2012).

Segundo Rosseti (2012) o Governo é um dos mais importantes agentes ativos do sistema, por causa das suas características, tratando-se de um centro de bens e serviços coletivos. Suas receitas emanam da retirada de maneira compulsória do poder aquisitivo das famílias e empresas através do sistema tributário, realizando suas despesas por intermédio de pagamentos efetuados aos fornecedores de bens e serviço à própria sociedade.

Este mesmo autor já entendia que “o Estado teria três obrigações a cumprir: proteção à sociedade da agressão por outras sociedades independentes, proteção a cada individuo da injustiça e da opressão através de uma boa prática administrativa e, finalmente, de criar e manter obras e serviços públicos”.

Para o desempenho das atividades e funções a ele imputadas, o Governo recorre a receitas e empréstimos públicos além de interferir nos fluxos de apropriação e destinação da renda gerada pelo país. Quando do empréstimo ele concorre com os demais agentes econômicos, adquirindo uma parcela da poupança do setor privado. Por conseguinte, o Governo também retira parte do poder aquisitivo da sociedade através das receitas tributárias. Estas estão desdobradas em tributos diretos, indiretos e outras receitas correntes (ROSSETI, 2012, p. 104).

Os tributos diretos são a parcela da receita tributária que alcança diretamente a renda das pessoas jurídicas e físicas incidentes sobre as remunerações dos fatores de produção como no caso dos salários e lucros (ROSSETI, 2012).

Já os indiretos são parcelas introduzidas nos preços de bens e serviços e são pagos pelos consumidores finais, oneram as transações de circulação e a utilização destes. Enquanto que as receitas correntes derivam da propriedade mobiliária do Governo além da prestação de serviços pelo mesmo (ROSSETI, 2012).

No que se refere às despesas do governo, Rosseti (2012) menciona o consumo do governo, composto pelos gastos com o funcionalismo civil e militar de todos os âmbitos do governo, os subsídios, pagamentos pelo governo a

empresas, e as transferências, pagamentos unilaterais pelo Governo aos beneficiados sem contrapartida específica.

A geração de renda de um país pode ser medida a partir do indicador PIB, que, por sua vez, pode ser calculado desde quatro óticas diferentes: a ótica do Produto, que aprecia a composição setorial do produto gerado na economia e revela a importância dos respectivos setores; a ótica do valor agregado, que possibilita a avaliação da proporção do abastecimento de bens e serviços finais de cada setor; a ótica da Renda que possibilita a análise da evolução da apropriação funcional da renda ao longo do tempo e por setor; e, também a ótica da Demanda Final que vai propiciar uma investigação a cerca dos gastos finais dos consumidores e seus investimentos (FIGUEIREDO, 2012).

2.3 Carga tributária e competitividade

A carga tributária brasileira, efeito de consecutivos sistemas tributários regressivos, remonta aos tempos de colonização do país pelos portugueses.

A máquina pública, conhecida por sua ambição em arrecadar cada vez mais, sem, com isso, oferecer benefícios à população, vê na possibilidade do aumento dos tributos uma condição natural para aumentar suas receitas. Enquanto que a sociedade em geral aguarda a tão esperada reforma tributária, que, desonere de fato, todo o sistema produtivo (HITT et. al., 2012, s. p.).

Conforme relatos de Hitt et. al.(2012), a globalização também aumenta o nível dos padrões de desempenho que a empresa terá de alcançar ou superar, a fim de que possa ser estrategicamente competitiva no século XXI.

A globalização expôs as economias nacionais à competitividade mundial. Produtos e serviços passaram a ser negociados independentemente das fronteiras geográficas, acarretando em disputa por mercados até antes impensáveis (HITT et. al., 2012, s. p.).

Internamente, processos objetivando a melhoria contínua, destacando a qualidade e produtividade, foram se tornando imprescindíveis para a

sobrevivência das organizações. Amplas fusões foi uma das estratégias tomadas por grandes corporações, visando ter coragem para disputar mercados nacionais e internacionais.

Considerando essa assertiva, Hitt et. al. (2012) salienta que, a fim de que a empresa consiga alcançar retornos superiores à média, torna-se fundamental o entendimento de como explorar a própria vantagem competitiva.

Enquanto que as pequenas e médias empresas, com poucos recursos estratégicos, encontraram na tão esperada redução da carga tributária a alavanca para impulsionar seus negócios, causando uma reação em cadeia, com efeitos positivos para toda a economia nacional.

Embora com a CF de 1988, os progressos não foram muito expressivos no que diz respeito ao modelo de tributação adotado, impostos indiretos, imperando absolutos, facilitando a concentração de renda de poucos grupos econômicos.

Esse desconhecimento só faz retardar a formulação de um modelo de tributação mais apropriado, auxiliando na perpetuação de distorções como a sonegação fiscal, a tributação em cascata, ou a aplicação de uma carga de impostos maior sobre quem menos pode pagar (TORRES et. al., 2013).

Os impostos indiretos têm seu ônus transferido para os custos de produção de bens e serviços, impactando no consumidor final e taxando igualmente o rico e o miserável.

Observando essa afirmação, Torres et. al. (2013), relata que os tributos indiretos não devem predominar em nenhum sistema tributário que queira fazer justiça fiscal.

Em contraposição, os impostos diretos têm seu peso recaído sobre o patrimônio do próprio contribuinte, sendo condição essencial à constituição de um moderno sistema tributário.

A lei do Simples Nacional proporciona poucas perspectivas para pequenos e médios empreendedores, visto que a engrenagem econômica depende de um conjunto de fatores, alicerçada, principalmente, na efetiva redução dos tributos.

Realmente, a competitividade está bastante associada à capacidade dos empreendedores em responder com velocidade às mudanças que ocorrem a todo instante, seja no âmbito nacional ou mundial.

Infelizmente, existem inúmeras deformidades no sistema tributário, com graves resultados à sociedade. Estabelece desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional, desvirtuam bastante as decisões envolvendo investimentos, oneram bens de capital e desestimulam novos empreendimentos.

Efeito claro do caos tributário, a economia cresce abaixo do esperado, impactando negativamente em todos os setores. Guerras fiscais tornam-se mais comuns, criando conflitos e desarmonia entre os entes da Federação.

A maior dificuldade em implantar uma reforma tributária no Brasil é conciliar os mais diversos interesses envolvidos: governo, querendo cada vez mais recursos e contribuintes em geral, pedindo a redução da carga tributária. Como efeito, os serviços que retornam à população não condizem com o montante arrecadado. Alguns países ricos possuem também uma série de tributos, mas a contraprestação em favor da população é elevada.

2.4 Sistema tributário brasileiro

Conforme relatos de Denari (2008), o sistema tributário é:

[...] a totalidade dos tributos arrecadados no país e todo o conjunto de regras jurídicas que disciplinam o exercício do poder impositivo pelos diversos órgãos, aos quais a Constituição nacional atribui competência tributária.

Este sistema pode ser proporcional, progressivo ou regressivo. A diferença se faz por conta da carga tributária imposta às variadas classes de renda na sociedade (RIANI, 2009).

No sistema proporcional aplica-se a mesma alíquota do tributo para os diversos tipos de renda. Enquanto que no sistema progressivo aplica-se a alíquota maior para o indivíduo que tem renda mais alta e, finalmente, no sistema regressivo aplica-se uma maior alíquota de imposto aos indivíduos de menor renda (RIANI, 2009).

O sistema tributário brasileiro, embora presente, em particular, alguns tributos progressivos, no conjunto a tributação recai regressivamente sobre a população. Quando se diz que o Brasil apresenta uma tributação regressiva, quer dizer que há uma cobrança proporcionalmente maior das pessoas com menor capacidade de contribuir, seja por meio de tributos pagos diretamente ou indiretamente suportados.

Para Grego e Godói (2005) tais distorções na tributação brasileira são resultantes, sobretudo, do extremo descaso com que o legislador ordinário brasileiro trata a progressividade nos impostos diretos.

Na visão de Zavarizi (2012), a recomendação do legislador constituinte, que consagra os princípios de justiça fiscal, não é obedecida pelo legislador ordinário, que insiste em ampliar a tributação por meio de impostos essencialmente indiretos, penalizando assim os contribuintes de baixa renda.

Apesar disso, entende-se ser o sistema progressivo aquele que favorece uma maior equidade econômica, fundamentado, sobretudo, pelo princípio da capacidade contributiva.

De acordo com jurista Baleeiro (2010), o sistema progressivo seria o mais justo. Um otimista com a eficiência política do imposto pessoal e progressivo, acreditando ser este o mais sistema mais adequado.

Do sistema tributário organizado pela Constituição de 1988, Machado (2012) menciona que tem progressos no que diz respeito à tributação, relacionado com os anteriores e que visa à modernização dos instrumentos fiscais, além de equidade e reabilitação da autonomia federativa.

2.4.1 Problemas com o sistema tributário brasileiro

Segundo Giambiagi e Além (2010), o sistema tributário brasileiro sofre com graves problemas, dentre os quais se destacam: o nível da carga tributária, a presença de impostos cumulativos e a falta de equidade.

No ano de 2010, de acordo com o IBPT (2011b), a carga tributária brasileira registrou-se na ordem de 35,16%. Trata-se de níveis de carga

tributária de países desenvolvidos, tornando-se altíssimo, comparando-se com países com nível de desenvolvimento equivalente ao do Brasil.

A partir de 2009, o Chile, a China e Índia registraram, respectivamente, 18,2%; 20% e 12,1%, enquanto o Brasil registrou 34,5%. (IBPT, 2010).

A intensa presença de impostos cumulativos provoca efeitos negativos sobre a competitividade, devido à distorção dos preços relativos, podendo excitar, de forma desnecessária, uma integração vertical da produção, ocasionando aumento dos custos.

Assim sendo, a forte incidência desse tipo de imposto afetará a competitividade dos produtos nacionais em comparação aos produtos importados. Os produtos mais prejudicados são os que passam por maior número de etapas de produção e distribuição.

Outro grave problema do sistema tributário brasileiro é sua grande complexidade operacional tendo em vista o considerável número de impostos, que incidem sobre os mais diferentes fatos geradores. Ponto importante com relação a essa complexidade do sistema tributário, é que quanto maior ela for, maior serão as possibilidades para se escapar das cobranças impostas por meio da sonegação fiscal (PELLIZZARI, 2010).

Ademais, a complexidade do sistema confere custos para as empresa que precisam ter uma estrutura, a fim de atender a todas as necessidades conferidas pela legislação fiscal. Por sua vez, esta está ligada à grande concentração da base de incidência, acabando por se constituir em importante “estímulo” a sonegação fiscal.

Um outro problema sério que o sistema tributário sofre é a falta de equidade. Para o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2010), o nível da carga tributária brasileira vem se aproximando a média do nível da carga tributária dos países que fazem parte da OCDE, mas com uma composição bem diferente.

Em países desenvolvidos, há maior incidência nos impostos sobre renda, propriedade e capital, impostos diretos, enquanto no Brasil são os impostos sobre vendas, impostos indiretos que têm maior incidência, contribuindo para a concentração da renda do país.

2.4.2 Sistema tributário brasileiro e o princípio da neutralidade

Os bens essenciais apresentam uma curva de demanda inelástica, ou seja, a variação de preços influencia pouco a quantidade demandada, possibilitando que o produtor transfira ao consumidor quase totalmente os impostos incidentes sobre o produto através de seu preço final (AFONSO et. al., 2004, s. p.).

Por causa da essencialidade do bem, torna-se vantajoso ao produtor transferir ao consumidor a elevação dos custos de produção, como um aumento de tributos, pois terá sua Receita Total aumentada.

A *Receita Total* de uma empresa (RT) é avaliada multiplicando-se o preço unitário (P) do bem produzido pela quantidade vendida (Q) (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008).

De acordo com estes mesmo autores, um bem essencial apresenta uma demanda inelástica. Deste modo, um aumento em seu preço é mais que proporcional à queda na quantidade vendida, acarretando numa elevação na Receita Total. Além disso, uma redução do preço provoca uma queda na Receita Total, já que essa redução causa um crescimento menos que proporcional na quantidade vendida.

Além disso, os bens não essenciais apresentam uma curva de demanda elástica, e com isso, um aumento de tributos provoca um aumento em seu preço, ocasionando uma queda mais que proporcional na quantidade demandada.

Tal comportamento da curva de demanda evita que o produtor repasse a maioria dos tributos incidentes sobre o bem ao consumidor, já que o aumento do preço final comprometeria as vendas. Por esse motivo, o produtor transfere somente parte dos impostos ao consumidor e arca com a maioria do ônus tributário.

Logo, o produtor de um bem não essencial não está incentivado a repassar ao consumidor os aumentos no custo de produção. Devido ao bem não essencial possuir uma demanda elástica, um aumento em seu preço acarreta numa queda mais que proporcional na RT, pois a redução percentual

na quantidade vendida é maior que a elevação percentual do preço. Ademais, uma redução do preço conduz a um aumento da Receita Total (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008).

Assim sendo, para que o princípio da neutralidade seja respeitado, o sistema tributário não deve interferir nas decisões de alocação de recursos para a produção e o consumo de bens e serviços. Todavia, devido à elasticidade preço da demanda, as condições de mercado têm forte influência sobre o atendimento a este princípio.

Com uma carga tributária caracterizada majoritariamente por impostos indiretos, a neutralidade do sistema fica à mercê das condições de mercado que podem, de acordo com a elasticidade preço da demanda de um bem, serem favoráveis a repasses maiores ou menores destes tributos ao consumidor (VASCONCELLOS; GARCIA, 2008, s. p.).

A elasticidade-renda da demanda também afeta o cumprimento do princípio da neutralidade. Segundo Vasconcellos e Garcia (2008), o coeficiente de elasticidade-renda da demanda analisa a variação percentual da quantidade adquirida de um produto em decorrência da variação percentual na renda do consumidor.

Esses autores destacam também que, quando uma elevação na renda do consumidor gera uma queda na quantidade demandada de um bem, a elasticidade-renda da demanda deste produto é negativa e ele é considerado um bem inferior.

Por outro lado, se um aumento na renda provoca uma elevação mais que proporcional no consumo de um bem, sua elasticidade-renda da demanda é positiva e maior que 1, sendo considerado um bem superior ou de luxo.

Portanto, quando existe um aumento na renda da população, a procura por bens não essenciais é bem maior do que a demanda por bens essenciais. Devido ao aumento na quantidade demandada dos bens não essenciais, a probabilidade de repasse dos tributos incidentes sobre os mesmos também aumenta, bem como seus preços.

CAPÍTULO III – ALTA CARGA TRIBUTÁRIA E OS IMPACTOS NA ECONOMIA BRASILEIRA

Os impostos exercem um importante papel na sociedade moderna. Através dos recursos arrecadados via tributação, o Estado consegue financiar-se e prover bens públicos à população. Educação, saúde e segurança pública são alguns exemplos de bens que o governo fornece gratuitamente à sociedade em troca do recebimento de impostos.

De acordo com Machado (2007, s. p.), “o tributo é instrumento da economia de mercado, da livre iniciativa econômica. Por esse motivo deve ser estimulada a iniciativa de industrialização, de exportação, de atração de novos investimentos de capital”.

Isto, salientando que diante da efetiva aplicação dos princípios constitucionais, é possível alcançar um maior efeito entre o desenvolvimento econômico e social, com maior tributação que atinja àqueles que suportam maior capacidade contributiva (MACHADO, 2007).

Quanto maior for o Estado, maior será a necessidade de se arrecadar recursos diante à sociedade. Quanto mais ineficiente for o setor público, mais custoso será ao trabalhador manter a estrutura estatal.

Assim sendo, um Estado pequeno e bastante eficiente é algo desejável aos trabalhadores. Afinal, nesta estrutura o Estado se restringiria a um conjunto específico de funções e as desempenharia com perfeição, proporcionando à população um bem público de qualidade, e a um custo acessível.

Economicamente, o crescimento do Estado acarreta em uma grande necessidade de aumentar a carga tributária. Todavia, este aumento torna o recebimento dos bens públicos mais dispendiosos para os trabalhadores. Ou seja, são forçados a trabalhar mais horas a fim de pagarem seus impostos.

Além disso, o crescimento desenfreado do Estado também sobrecarrega os empresários, obrigando a estes investirem menos. Desse modo, um aumento da carga tributária acima de um determinado patamar afeta de forma negativa o padrão de vida ao longo prazo de uma sociedade.

Deve-se destacar também, que o sistema tributário brasileiro é constituído por mais de 70 tributos federais, estaduais e municipais. Essa quantidade contribui para a complexidade das normas que regulamentam os tributos (BECKER, 2013).

Desta forma, considerando os problemas indicados reconhece-se que o sistema tributário brasileiro é pesado e distorcido, e com isso, onera a economia de várias formas. Como exemplo, quando se tributa excessivamente a folha de pagamentos, desestimula-se a contratação de novos empregados, afetando não apenas o potencial de geração de empregos, mas também as possibilidades de crescimento das empresas, assim como a criação de novos negócios.

Outra consequência negativa relacionada à alta carga tributária é o travamento do crescimento da produtividade das empresas. Dentro de uma situação de tributação elevada, pagar ou não todas as obrigações tributárias será a decisão decisiva para a sobrevivência das empresas.

Algumas delas preferem não pagar impostos e, para não surgir diante do fisco, são impedidas de crescer, conservando-se pequenas e pouco produtivas, e, conseqüentemente, não podendo aproveitar os lucros oriundos do aumento da escala de produção e do ingresso a técnicas mais eficazes (BARONE, 2009).

A concorrência, que estimula a eficiência e a produtividade, também é afetada. A alta carga tributária acaba se transformando num obstáculo à entrada, protegendo as grandes empresas de terem seus mercados ameaçados por novas empresas de porte médio. A consequência disso é uma economia pouco dinâmica e pouco inovadora (BARONE, 2009, s. p.).

Diante disso, a alta carga tributária traz grandes prejuízos à economia, fazendo com que algumas empresas não consigam se sustentar frente ao mercado desleal, e com isso, fechem as portas e acabem por demitir seus empregados, provocando o aumento no índice de desemprego (MUNARETTO, 2011).

Deve-se enfatizar que mesmo diante do cenário descrito, a ação do governo foi aumentar ainda mais os tributos. Anunciou recentemente um

pacote de ajuste fiscal, através da Medida Provisória nº 668/15 e o Decreto nº 8.392/15 que contempla em alguns casos, aumentos da já excessiva carga tributária.

Logo, quando não conseguem desviar da alta carga tributária, as empresas repassam seus custos administrativos para os produtos, recaindo o ônus tributário sobre o consumidor.

No que se refere à estabilidade econômica, não se deve esquecer que uma elevação sem fim da carga tributária sufoca o crescimento do País. E alguns segmentos na economia são diretamente afetados, visto que já não tem mais condições de arcar com a parte que lhes cabe.

É o caso das pequenas empresas que tentam sobreviver no mercado diante de uma concorrência extrema. Algumas dessas vêm perdendo a competitividade, enfraquecidas por uma tributação exagerada e pelo custo Brasil despropositado, proveniente, geralmente, da deficiência das três funções básicas da política fiscal.

3.1 Perda da eficiência econômica relacionada com a alta carga tributária

Alguns modelos teóricos são claros ao assegurar que impostos que se sucedem da movimentação financeira (similares à antiga CPMF) são ruins economicamente. Impostos sobre a movimentação financeira geram algumas divergências na economia, afetando de forma negativa a eficiência econômica de uma sociedade. Tal perda de eficiência traz uma queda da produtividade, reduzindo-se, com isso, o crescimento econômico (ALBUQUERQUE, 2006).

Empiricamente, existe uma vasta evidência de que impostos sobre bens suntuosos (de altíssimo luxo) são ruins para o trabalhador. Ao contrário do que todos acreditam, quando o governo taxa produtos de altíssimo luxo quem paga a conta não é o rico, mas sim o trabalhador que é empregado nesse ramo de comércio (ALBUQUERQUE, 2006, p. 601-24).

Semelhantemente, algumas pesquisas têm comprovado que impostos sobre o trabalho, embora sendo incontestável, são mais eficazes para

proporcionar o crescimento econômico de longo prazo do que impostos sobre o capital (BLANCHARD, 2009).

Existem também algumas outras evidências empíricas e teóricas, sendo a melhor maneira de se promover a arrecadação tributária. Contudo, o mais importante é não utilizar a carga tributária para promover distribuição de renda, que deve ser realizada via gastos públicos, e não via tributação.

Há também assuntos onde as pesquisas não têm uma resposta definitiva. Por exemplo, ainda é um ponto em aberto se impostos sobre o consumo são mais eficientes que impostos sobre a renda (KAPLOW, 2010).

Geralmente, os impactos negativos dos impostos sobre o crescimento econômico vêm de algo que os economistas chamam de “peso morto dos impostos”, que é a perda de eficiência associada a um imposto específico.

Todas as vezes que o governo aumenta ou cria impostos, uma quantidade de trocas que antes era realizada na economia deixa de ser realizada. Isto é justamente o peso morto do imposto.

Tem-se como exemplo:

suponha que você aceite pagar 10 reais para que lavem seu carro. Suponha também que exista alguém disposto a lavar seu carro por 7 reais. Sendo assim, você terá seu carro lavado por um preço entre 7 e 10 reais. No caso do preço acordado ser de 8 reais, você teve um acréscimo de 2 reais em seu bem-estar (toparia pagar 10 reais e pagou apenas 8 reais). E o lavador de carro teria um acréscimo de 1 real em seu bem estar (toparia lavar o carro por 7 reais e recebeu 8 reais). Isto é, o bem estar da sociedade aumentou em 3 reais. Suponha agora que o governo crie um imposto de 4 reais sobre cada carro lavado.

Neste caso, a troca anterior passa a ser impossível. Por conseguinte, o bem estar da sociedade é reduzido em 3 reais. Tal redução no bem estar da sociedade decorrente do imposto é o que é denominado de peso morto dos impostos.

Assim sendo, quanto maior o peso morto de um imposto, maior será o número de trocas que deixarão de ser realizadas na economia, e, com isso, maior será o impacto negativo desse imposto sobre o crescimento econômico de longo prazo.

Certos especialistas dizem, incorretamente, que a CPMF era um bom imposto. Asseveram isso dizendo que a CPMF arrecadava muito e tinha um custo de arrecadação baixo.

Economicamente, a qualidade de um imposto é medida por três fatores: facilidade e custo da arrecadação; montante arrecadado; e peso morto associado ao imposto.

A CPMF tinha bom desempenho no primeiro e no segundo item, mas é um desastre no item mais importante, o terceiro item. A CPMF desvirtua muito as transações financeiras, com impactos diretos sobre a taxa de juros da economia.

Assim, antes de se qualificar um imposto como sendo “bom”, torna-se imprescindível que se cheque as distorções que o mesmo gera na economia. Quanto mais distorções um imposto gera, maior é a quantidade de trocas que deixa de ser realizada, reduzindo, com isso, a eficiência e a produtividade da economia, e maior será o impacto negativo desse imposto para o crescimento econômico de longo prazo.

3.2 Carga tributária do Brasil e análise comparada ao BRIC

É de suma importância analisar os sistemas tributários dos países do BRICS, países em fase de desenvolvimento e considerado os principais países emergentes do mundo.

Lira (2012) discute que sob a ótica do sistema tributário da Índia, “evidencia-se que os desafios do governo são enormes, principalmente no que diz respeito à necessidade do Estado aumentar a sua capacidade de arrecadação”.

Portanto, na visão deste mesmo autor serão necessárias reformas adicionais, sobretudo, aquelas que têm como finalidade aumentar a carga tributária a fim de proporcionar um novo equilíbrio ao orçamento do governo.

No que se refere à China, Lira (2012, p. 7) ressalta que se “encontra em posição de destaque no dilema arrecadação e promoção de incentivos, sendo

o país entre o BRICS com maior crescimento per capita dentre os países em destaque”.

Todavia, menciona que existem problemas essenciais relacionados à grande descentralização da arrecadação que ocasionam incentivos adversos, à proporção em que estimula a guerra fiscal entre as províncias.

Além disso, a China vai precisar assegurar maior qualidade à administração tributária e precisa aumentar a rede de proteção social para garantir melhor qualidade de vida para seus habitantes. É indiscutível a análise para todos os especialistas e observadores do cenário internacional, que no caso da China, o Estado concentrou os seus recursos no desenvolvimento econômico, mantendo um ritmo estonteante de expansão e desenvolvimento nacional.

Lira (2012, p. 14) indica ainda, que a Rússia, possui um sistema tributário eficiente, com baixas alíquotas e boa qualidade na administração tributária. Contudo, o problema nesse caso está relacionado com a dependência dos recursos naturais, quando diz:

[...] forte dependência da receita dos recursos naturais no orçamento e a falta de incentivos à promoção das exportações, prejudicada com a forte apreciação da taxa de câmbio, deixando a dinâmica de crescimento e arrecadação do país dependente de fatores exógenos, aumentando a vulnerabilidade externa do país.

Segundo Sachsida (2012, p.14), “já o sistema tributário brasileiro mostra forte capacidade em arrecadar impostos, de modo que a situação fiscal do país possui posição de destaque no grupo”.

O problema brasileiro é que o sistema tributário atingiu o seu limite como ferramenta de promoção do desenvolvimento. De acordo com alguns especialistas, será necessário qualificar a máquina do Estado, para fazer mais com menos.

Salienta-se o que doutrina Sachsida (2012, p. 14):

[...] a excessiva constitucionalização da matéria tributária e as inúmeras leis infraconstitucionais existentes colocam elevado custo para os investidores, encarecendo os investimentos e desestimulando o próprio desenvolvimento econômico. Além disso, a legislação

brasileira possui muitas lacunas, o que confere amplo espaço para questionamentos judiciais, sonegação fiscal e mesmo artifícios administrativos para protelar o pagamento de impostos.

No que diz respeito aos reflexos para a sociedade, parte dos avanços pode ser analisada por intermédio dos resultados da Pesquisa Nacional de Satisfação dos Usuários de Serviços Públicos.

Conforme relatos do Professor Bresser-Pereira (2005, p. 13), “[...] realizada no ano 2000, que demonstram uma média de 75% de satisfação dentre os que efetivamente utilizam serviços públicos (sendo mais críticos ou menos satisfeitos aqueles que não utilizam)”.

Logo, é possível perceber, no primeiro momento, que existe uma melhora na participação do Estado para atendimento à população em termos de serviço público, com base na percepção dos usuários (BRESSER-PEREIRA, 2005).

Assim sendo, salienta-se, de acordo com preceitos de Bresser-Pereira (2005, p. 14):

A evolução de alguns indicadores sociais, no período, refletiu positivamente esse padrão de intervenção: um aumento de quase 13% na esperança de vida ao nascer, uma queda de mais de 56% na taxa de mortalidade infantil, e a redução de 48% na taxa de analfabetismo.

Segundo Bresser-Pereira (2005), para haver esta melhora substancial foi imprescindível um gasto também substancial nos gastos do governo. Tal aumento respondeu a uma estratégia que foi claramente determinada pelas forças políticas do governo federal que comandavam transição democrática brasileira.

Preocupados com a grande desigualdade existente no país, tais forças analisaram que a melhor forma de reduzir a concentração de renda no país seria aumentar o gasto social, sobretudo, gasto em saúde e em educação.

Para Netto e Ikeda (2009, p. 33), “o que se chama de Desenvolvimento Econômico é apenas o codinome da relação PIB/Força de Trabalho ou PIB/População, que mede a produtividade do trabalho”.

Logo, o desenvolvimento é maior e a produtividade possui o maior nível de emprego possível. É alarmante para uma sociedade o desperdício de não oferecer emprego decente para sua força de trabalho, e com isso, o Estado tem o dever de administrar de maneira eficiente a máquina pública, a fim de fazer com que a economia seja um impulsionador para as empresas (NETTO; IKEDA, 2009).

3.3 Alta carga tributária como justificativa para sonegação fiscal para as empresas

As empresas que trabalham de forma legal, cumprindo todas as suas obrigações fiscais, são penalizadas pela concorrência desleal no mercado, na medida em que concorrerem em desvantagem econômica com aquelas que sonegam e que por esse motivo, invariavelmente, possuem a vantagem de poderem praticar preços menores.

Diante disso, ocorrem as chamadas infrações concorrenciais, ou seja, surge a concorrência desleal em que aqueles que cumprem assiduamente com suas obrigações tributárias e, que, por esse motivo, acabam por vender o seu produto a um preço mais elevado frente àqueles que sonegam os tributos e vendem o seu produto a um preço bem inferior.

Geralmente, as empresas sonegadas conseguem ter uma margem maior de lucro, mesmo tendo vendido sua mercadoria com um preço bem mais em conta.

No que diz respeito a esse aspecto concorrencial, Coelho (2012, s. p.) menciona que:

A concorrência desleal advém do abuso de poder econômico daquele que ilicitamente consegue vender os seus produtos por um preço baixo, obtido à custa da sonegação fiscal dos tributos que são de sua responsabilidade, ou seja, está mais do que caracterizado por esse ato a prática de evasão fiscal que fere a ordem econômica e o mercado em geral.

Considerando-se também, a elevada carga tributária existente no Brasil, o que acaba por desestimular o empreendedor de cumprir com suas obrigações tributárias.

Na concepção de Barone (2009), o alto valor dos tributos incentiva a sonegação fiscal por partes das empresas. Uma redução nesse valor diminuiria o percentual da carga, no entanto, poderia aumentar a arrecadação porque as empresas seriam mais colaborativas.

Deste modo, o governo garantiria seus recursos. Porém, sabe-se que é complicado reduzir tributos, já que alguns especialistas da área concordam que é uma questão de vontade política, pois nenhum estado e municípios e nem tão pouco a União querem perder parte de sua arrecadação.

De acordo com alguns consultores políticos, reduzindo a carga tributária geraria, em um primeiro momento, menos dinheiro para o governo, entretanto, segundo a Teoria da Curva de Laffer, o alto valor dos tributos incentiva a sonegação por parte das empresas.

Uma redução nesse valor reduziria o percentual da carga, mas poderia aumentar a arrecadação porque as empresas seriam mais colaborativas. Desta forma, o governo garantiria seus recursos e as empresas poderiam aumentar os investimentos, no qual sua produção aumentaria e surgiria a necessidade de contratar mais empregados, esse por sua vez aumentaria o consumo. Tal processo acarretaria no aumento na arrecadação (NÓBREGA, 2013).

3.4 Redução da carga tributária

De acordo com Amaral (2012), a diminuição da carga tributária pode significar um aumento de arrecadação. O colapso da capacidade contributiva tem, especialmente, duas repercussões negativas para o Estado: um grande índice de sonegação fiscal e retração do número de contribuintes. Por esse motivo, a redução de alíquotas, certamente, pode ser uma saída para o aumento da receita pública (AMARAL, 2012).

A redução de cargas tributárias muito altas estimula o crescimento da base. Com menores alíquotas, maior é o número de contribuintes, pois uma maior quantidade de pessoas poderá fazer parte do fato gerador que se liga ao tributo diminuído (AMARAL, 2012, s. p.).

Um exemplo evidente verifica-se nos tributos que incidem sobre o consumo, em mercados onde a demanda é pouco elástica na variável renda. Nessas circunstâncias, quando um produto sofre grande tributação, os consumidores, possivelmente, deixarão de comprá-lo ou reduzirão suas compras, exceto, com certeza, quando se tratar de produto essencial, circunstância em que o aumento de preços não importará na redução de consumo.

Como há uma pequena elasticidade na procura, ou seja, os compradores não encontram outras opções de mercado para consumir o bem, eles reduzirão ou cessarão seu consumo. Logo, quando as alíquotas forem reduzidas, a disposição natural de mercado é o consumo aumentar, aumentando, também, a arrecadação tributária.

Outro benefício da redução das cargas tributárias é a redução da sonegação. Conforme estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, 29,45% das empresas brasileiras estariam na informalidade em 2004. Isso alcançaria um valor de 1,028 trilhão de faturamento não declarado. Em 2002, 27,53% das empresa teriam indícios de sonegação fiscal. Esse aumento substancial da sonegação tem como consequência direta um maior rigor de fiscalização pelo Poder Público. A arrecadação oriunda de autos de infração passou de 31,7 bilhões, em 2001, para 144,4 bilhões, apenas nos 6 primeiros meses de 2005 (FERNANDES, 2006, s. p.).

Sob esse contexto, a vantagem de se reduzir tributos parece bastante evidente: incentivo aos que estão na informalidade de saldar seus débitos com o fisco. A tributação é um alcance de recursos públicos por via coercitiva. Ou seja, não depende da anuência do contribuinte. Precisa apenas da identificação do fato gerador previsto em lei a fim de que se configure a obrigação tributária (FERNANDES, 2006).

Assim, ele só está obrigado quando ocorrer alguma das formas de extinção do crédito tributário, das quais o pagamento é a mais comum (quando ocorre o cumprimento do objeto da prestação tributária).

Baixos indicadores de sonegação, além de aumentarem a arrecadação para o Estado, acarretam na paz social, já que a inadimplência pode causar uma execução fiscal, provocando insegurança estatal não podendo contar com

os recursos previstos, bem como o aumento de custos das empresas que devem contratar advogados e, com isso, gerar uma série de controles internos.

Enfim, pode ser apontado como resultado da diminuição da carga tributária o crescimento econômico. Quanto menos tributos, mais dinheiro nas mãos da população e, por conseguinte, maiores gastos. A consequência é um círculo virtuoso com aquecimento da produção industrial e aumento substancial dos empregos.

Contudo, não parece ser este o caminho adotado pelo governo. Segundo pesquisa realizada por Dantas (2006}, avalia-se que a carga tributária deva crescer R\$ 80 bilhões, ou 4% do Produto Interno Bruto, até 2014. Tal avaliação tem como base o crescimento das despesas públicas nos últimos anos.

Caso o ritmo se mantenha, a tributação deverá sofrer o aumento apontado para que o Brasil continue com altos superávits primários, assim considerado a soma de todas as receitas deduzidas as despesas do setor público (União, estados, municípios e estatais), fora gastos com juros da dívida. Logo, verifica-se que a carga tributária brasileira sobre o consumo é regressiva, ou seja, possui um peso mais expressivo para quem ganha menos e vice-versa (DANTAS, 2006, s. p.).

Assim, quem está provido de maiores rendimentos, possui um ônus tributário menor sobre o consumo. Diante disso, percebe-se a grande importância da redução da carga tributária que deve ser realizada através de uma reforma tributária que realmente seja justa à maior parte da população (HARADA, 2013).

CAPÍTULO IV – REFORMA TRIBUTÁRIA

Dentre as discussões mais comuns e infundáveis da atualidade, encontra-se o assunto reforma tributária. A intenção sempre citada, sobretudo, nos períodos eleitorais, de uma ampla reforma tributária no Brasil raramente tem efeitos e realizações concretas quando fora deste período.

De acordo com Giambiagi e Além (2010) a reforma tributária deve ser entendida como uma forma de melhorar o sistema existente, através de uma evolução contínua, procurando melhorias ao sistema tributário ao longo do tempo.

Uma mudança radical na estrutura atual provocaria sérios problemas, como mudanças abruptas em todos os preços relativos da economia, prejudicando o sistema produtivo.

A proposta de Giambiagi e Além (2010) é que se delineasse um projeto global e que aos poucos este fosse submetido ao Congresso, à proporção que o cenário econômico e político fossem favoráveis ao tema proposto, e com suas adaptações necessárias ao cenário.

A tão almejada reforma tributária acarreta em inúmeros questionamento: de como acontecerá; e, quais seus efeitos, sobretudo para a economia do país (REZENDE, 2007).

O que existe é um sentimento comum de sua importância, sobretudo pela necessidade, por exemplo, da simplificação de obrigações tributárias e redução do ônus fiscal.

Diante disso, Albuquerque (2004, p. 97) avalia que:

o problema é descobrir os caminhos mais eficazes para realizar esta reforma. As soluções apontadas até aqui passam pelo combate à sonegação, cortes de subsídios e incentivos, tributação dos ganhos de capital e elevação das alíquotas dos impostos existentes. Ao que tudo indica, porém, é preciso ser mais ousado, criativo e objetivo para realizar uma verdadeira revolução fiscal, pois as propostas já apresentadas representam apenas um remendo em relação à situação atual.

Para Salomão (2011) o entendimento do fenômeno tributário dentro do contexto constitucional, é, buscar a resposta à seguinte questão: para que serve o tributo no atual modelo de Estado brasileiro?

A procura por essa resposta encaminha o estudo dos aspectos tributários, fundamental para o entendimento deste fato contemporâneo que implanta normas que tutelam o fenômeno tributário, tão debatido.

Segundo Guilherme Dias (2011), Ex-Ministro do Planejamento, em seu artigo “Reforma ou monopólio da tributação”, tais propostas, que incidem na redução da carga tributária e simplificação do sistema, esbarram na necessidade simultânea de redução dos gastos permanentes da União e do fim da guerra fiscal entre União, Estados e Municípios, que não têm interesse em reduzir suas receitas.

A tributação tem um objetivo Econômico e Social, e na visão de Carlin (2008, p. 33) “não apenas restringe a capacidade de gasto das pessoas e das empresas, mas também redireciona a alocação de recursos econômicos tanto para fins sociais como para fins patrimoniais”.

O fato é que de acordo com Cristiano Brasil (2011) em seu artigo “Reforma tributária no Brasil”,

Tributação justa traz benefícios para o consumidor, que consegue ter uma vida mais digna, traz benefícios para a sociedade porque aumenta a oferta de empregos, traz benefícios para o governo porque acaba por incentivar as pessoas que estão às margens da legalidade, de virarem contribuintes, aumentando assim a arrecadação do governo. E por fim traz benefícios ao país, porque a economia como um todo cresce.

A Proposta de Reforma Tributária, formada durante o governo de Fernando Henrique Cardoso no ano de 1996, assegurava que o sistema brasileiro possui inúmeros defeitos que devem ser corrigidos e achavam justas as reclamações de que está complicado demais.

Todavia, na mesma proposta assegura que a estrutura é boa e que uma reforma seria muito mais compatível com a realidade brasileira do que uma troca total no sistema nacional.

Entre as ações essenciais para a Reforma Tributária o texto menciona:

Uma reforma tributária não se esgota na aprovação de Emendas ao capítulo da Constituição que trata do sistema tributário. Primeiro, há diversas disposições na Constituição que tratam de tributação e não estão contidas no mencionado capítulo. Por exemplo, é no Capítulo da Seguridade Social que se encontram as disposições que definem as contribuições sociais que são responsáveis por uma importante parcela da carga tributária. Segundo, após as mudanças na Constituição, é preciso mudar ou fazer leis complementares e ordinárias. Muitas destas precisam ser revistas, mesmo que não se altere a Constituição, por conterem disposições obsoletas ou insatisfatórias. Terceiro, normas e procedimentos administrativos precisam ser avaliados e, se necessário, modificados. Tão importante quanto modificar normas legais e administrativas é reformar as administrações fazendárias. Elas precisam ser modernizadas e fortalecidas para que assegurem o pleno cumprimento da lei, combatendo sem tréguas a sonegação, respeitando o contribuinte que cumpre devidamente suas obrigações e merecendo o respeito deste. É inútil criar o melhor sistema tributário do mundo se não houver respeito às suas normas. Sem uma administração capacitada a garantir integral cumprimento da lei, ele será injusto e terá efeitos perversos sobre o sistema produtivo.

No âmbito da simplificação das obrigações e do recolhimento de apenas um tributo, algumas instituições detêm a possibilidade de adotar como regime de tributação o “Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL)”.

Tal regime de tributação possibilita que as instituições beneficiadas avaliem e recolham seus tributos em apenas uma guia. Contudo, as empresas de maior porte não apresentam esta opção, permanecendo a incógnita de se um imposto único seria a melhor opção para reduzir a complexidade das legislações.

O que se constata é que a reforma tributária é constante, e que adaptações sempre serão essenciais para os vários momentos da economia e necessidades do Estado.

Compete aos governantes e a administração fazendária desenvolver tais alterações de maneiras cabíveis sem, com isso, prejudicar a competitividade das empresas nacionais.

4.1 Desafios de uma reforma tributária

É muito comum se ver a insatisfação da população brasileira, em relação ao atual Sistema Tributário Brasileiro, tanto pela elevada carga tributária, quanto por sua complexidade e burocracia.

Entretanto, sente-se a necessidade de uma Reforma Tributária abrangente, que revise o atual Sistema Tributário desde a Constituição Federal de 1988, e que inclua todas as distorções e “remendos”, posteriormente sofrido, procurando sempre o incentivo ao desenvolvimento econômico do Brasil.

Os sobre a reforma tributária estão direcionadas na necessidade de promover o desenvolvimento do país, provocar o crescimento econômico, e desonerar as exportações.

“A questão da Reforma Tributária, e eu diria talvez, das "Reformas Tributárias" ora em discussão, são projetadas em função da necessidade de fomentar o desenvolvimento do país, a desoneração de exportações e o incentivo ao crescimento econômico sustentado”. (AMARAL, 2009, s. p.).

Contudo, uma reformulação no atual Sistema Tributário enfrenta diversos desafios. De um lado, a ótica dos governantes, que sentem a necessidade de aumento na arrecadação para o equilíbrio do orçamento público.

De outro lado a ótica dos contribuintes, que sofrem com a extorsiva carga de tributos, além do comprimento de várias obrigações acessórias, que lhes proporciona um custo considerável, inviabilizando, com isso, o crescimento econômico das empresas, e, por conseguinte, do país.

Conforme dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), aproximadamente 62 tributos são cobrados no Brasil, entre impostos, taxas e contribuições. Sendo os mais conhecidos: Imposto de Renda, IPTU 7 , IPVA 8 , INSS 9 , ICMS, IPI, COFINS, CSLL 10 , ISS 11 , dentro outros.

Diferente da maior parte dos países desenvolvidos, que possuem como base da tributação interna a renda, a propriedade e o consumo, no Brasil a

base da tributação interna é a renda, o patrimônio e a produção e circulação de bens e serviços. Desta forma um único negócio jurídico pode ser fato gerador de vários tributos. Como afirma (FABRETTI, 2005, p. 289):

... um único negócio jurídico, por exemplo, a venda de mercadorias, pode ser fato gerador de até quatro tributos. Tratando-se de produto industrializado ou importado, sua saída do estabelecimento industrial ou importador é fato gerador de IPI; entretanto na circulação econômica, passa a ser mercadoria, e sua saída do estabelecimento é fato gerador de ICMS; como a saída deve ser acompanhada de nota fiscal/fatura, ocorre o faturamento, que é fato gerador do PIS/Pasep e da Cofins.

Ademais, a cumulatividade de tributos, incidência de tributos varias vezes sobre uma mesma base de cálculo dentro da cadeia produtiva, produzindo um Efeito Cascata, tende a aumentar o peso da carga tributária. (AMARAL, 2007, p. 2), faz duas classificações de Efeito Cascata:

Pode-se denominar e Efeito Cascata Horizontal a incidência repetidas vezes de um mesmo tributo nas várias etapas da produção ou circulação: a CPMF (alíquota de 0,38%) representa em média 1,7% do preço final dos produtos e serviços consumidos no país; o PIS e COFINS (cumulativos - alíquota de 3,65%) têm um custo no preço final de 8,02% (não-cumulativos = 9,65%) enquanto que o INSS encarece o custo final em 4,05%.

Denomina-se de Efeito Cascata Vertical a incidência de um determinado tributo sobre o valor de outros tributos. A CPMF incide sobre o montante do ICMS, do IPI, do PIS E COFINS, do INSS, do IRPJ e da Contribuição Social.

Estando evidente que está excessivamente onerosa a produção e a circulação de bens e serviços, representando para o contribuinte elevado custo tributário, que segundo o IBPT, no ano de 2006 alcançou 35,21% do PIB, isto já segundo os novos valores revistos pelo IBGE referente ao cálculo do PIB de 1996 a 2006, que foi divulgado em 28.03.2007.

A carga tributária brasileira vem crescendo bastante no decorrer dos anos, tomando como referência os anos de 1996 a 2006, ou seja, houve um crescimento médio de pouco mais de 1% (um por cento) ao ano em relação ao PIB, colocando a tributação brasileira entre as maiores cargas tributárias do mundo.

Outro problema encontrado no atual Sistema Tributário consiste em sua complexidade, que pode se ter uma ideia quando analisado os dados divulgados pelo IBPT (AMARAL, 2007):

A fim de disciplinar todos esses tributos a legislação tributária é modificada constantemente: mais de 3.200 normas estão em vigor – leis complementarias, leis ordinárias, medidas provisórias, decretos, portarias, instruções, etc. – ou 55.767 artigos, 33.374 parágrafos, 23.497 incisos e 9.956 alíneas. Por dia útil são editadas 56 normas tributárias, ou 2,3 normas tributárias por hora.

A legislação tributária está em constante mudança, tornando-a extensa e complexa. Para atender e acompanhar as mudanças no sistema tributário brasileiro torna-se fundamental que o contribuinte esteja sempre assistido por bons profissionais da área tributária, o que além de proporcionar altos custos financeiros aos contribuintes, provoca uma constante insegurança de estar ou não atendendo todas as obrigações exigidas pelo fisco.

4.2 PEC 233 de 2008 da Reforma Tributária

Ao longo dos anos, o Ministério da Fazenda foi aperfeiçoando suas propostas de reforma, até chegar na PEC 233/2008, popularmente conhecida como PEC da Reforma Tributária, um contraponto à PEC 175/95.

Esta PEC tinha como principais objetivos simplificar o sistema tributário nacional e avançar no processo de desoneração tributária, eliminando as distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade das empresas nacionais, sobretudo as guerras fiscais interestaduais, além de ampliar o montante de recursos e introduzir mudanças nos instrumentos de execução da Política Nacional de Desenvolvimento Regional e introduz mudanças expressivas nos instrumentos de execução dessa Política. Através destas mudanças, pretende-se instituir um modelo de desenvolvimento regional mais eficaz que a atração de investimentos através da guerra fiscal interestadual (MAGALHÃES, s. d.).

A proposta era extinguir, no segundo ano após a aprovação da reforma, cinco tributos com incidências semelhantes de competência da União: COFINS, PIS, CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) Combustíveis, os Salários Educação e CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

Estes impostos seriam substituídos por um novo imposto sobre operações com bens e prestações de serviços, chamado de Imposto Sobre o Valor Adicionado Federal (IVA-F). O IPI não entraria no IVA-F para não aumentar o número de alíquotas incidentes, mas ele seria simplificado continuando com suas principais funções regulatórias.

A simplificação resultante da redução do número de tributos sob competência da União resultando no IVA- F visa reduzir a incidência cumulativa no sistema de tributos indiretos do país. Além de evitar a cumulatividade do CIDE, corrigiria as distorções existentes na estrutura da COFINS e na contribuição para o PIS, as quais, pelo regime atual, tem parte da incidência pelo regime não cumulativo e parte pelo regime cumulativo.

Na PEC 233/ 2008 o ICMS, continuaria sendo de competência estadual e as principais propostas objetivariam simplificar sua incidência, reduzindo as 27 legislações existentes para uma só.

As alíquotas (quatro ou cinco) seriam uniformes e definidas pelo Senado, com o objetivo de não aumentar a carga tributária. Depois o CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) preservaria a receita, enquadrando os bens e serviços entre as alíquotas, sendo que o Senado aprovará ou rejeitará as propostas.

O novo ICMS sofreria importantes mudanças entre o segundo e sétimo anos subsequentes ao da promulgação da Emenda. A ideia seria reduzir as alíquotas interestaduais, que hoje variam em 7 e 12%, para uma unificada de 2%.

Ademais, o prazo para o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de bens para o ativo permanente será reduzido gradativamente até atingir o prazo máximo de oito meses. Também haveria punição para as unidades subnacionais que agirem de forma irregular, promovendo a guerra

fiscal- estas perderiam o direito ao FPE, FER e FNDR (Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional).

Para a folha de pagamentos, a principal medida de desoneração proposta seria a redução de 20% para 14% da contribuição dos empregadores para a previdência, a qual seria implementada ao ritmo de um ponto percentual por ano, a partir do segundo ano após a aprovação da Reforma. A criação do IVA- F, substituiria também o salário-educação, que atualmente incide em 2,5% sobre o salário dos trabalhadores.

Concomitantemente, simplifica o sistema tributário federal, extinguindo as contribuições citadas e implantando o IVA-F, a PEC destinaria uma porcentagem da receita arrecadada, do IR, do IVA-F e do IPI, para que restabeleçam o financiamento adequado das atividades às quais estavam vinculados os tributos que seriam extintos.

A nova base da partilha com estados, Distrito Federal e municípios para financiar a seguridade social, emanaria do IR, IPI e IVA-F mais a totalidade do IGF (Imposto Sobre Grandes Fortunas) e impostos residuais. Sobre essa base serão calculados o FPE, FPM, FNDR e Fundo de Equalização de Receitas (FER), esses dois últimos criados pela própria PEC.

A finalidade do FER é recompor eventuais perdas de receitas do ICMS com a promulgação da Emenda, assim como compensar estados, Distrito Federal e municípios pela desoneração do tributo sobre exportações e investimentos, substituindo a compensação da Lei Kandir e os auxílios financeiros para o fomento às exportações (SOARES, 2007).

O Ministério da Fazenda (2008) argumentou que as alterações propostas na PEC 233/2008 estimulariam a competitividade das empresas nacionais ao desonerar a folha de pagamentos e as exportações e melhorariam as condições de investimento, desonerando também os bens de capital e a incerteza causada pela guerra fiscal.

Nesse contexto, muitas empresas começariam a investir no uso intensivo de mão de obra, já que o custo sobre a folha de salários seria menor (MENDES, PALÁCIOS et. al., 2008).

Com a redução do custo fiscal brasileiro, diversas pessoas são incitadas à sair da informalidade e boa parte das empresas deixariam de sonegar tributos, ainda mais se houver uma melhora administrativa.

Por sua vez, os estados aumentariam seu lucro com o fim da guerra fiscal, pois reduziriam a incidência cumulativa, proporcionando aumento da eficiência econômica e da produtividade, melhorando de forma substancial os mecanismos de desenvolvimento das regiões mais pobres. Também haveria a garantia de ressarcimento de eventuais perdas pelo FER, de modo que nenhum estado seria prejudicado pela Reforma (SOARES, 2008).

A implantação do novo ICMS e do IVA-F também proporcionaria a revisão da tributação sobre os produtos da cesta básica e a desoneração dos itens de consumo das classes de menor renda, levando a um aumento da equidade e progressividade do sistema.

A nova base de partilha, constituída pelo IR, IVA-F, IPI, IGF e impostos residuais, seria mais vasta e solidária, tirando-se dela apenas contribuição sobre folha de pagamentos e os impostos de natureza basicamente regulatória (MENDES, PALÁCIOS et. al., 2008).

No que se refere à distribuição do ICMS proposto, três quartos de sua parcela arrecadada seria destinada aos Municípios e seriam distribuídas entre eles de acordo com critério fixados em lei complementar, sendo mais justo do que o que ocorre atualmente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fim de atender as necessidades básicas das pessoas, o Estado necessita de recursos, que deverão ser captados na forma de tributos. Tais recursos devem manter a máquina estatal transformando-os em energia que deverá ser distribuída à população sob a forma de qualidade de vida, ou seja, proporcionando saúde, segurança, lazer e educação.

Todavia, para o Estado atingir a sua meta de maneira eficiente, torna-se fundamental se fixar nos resultados da arrecadação, que estão associados à economia e ao contribuinte.

Desse modo, uma alta carga tributária pode ser muito prejudicial para o mercado, que, estando desestimulado não produzirá a totalidade de empregos que podem ser gerados e, diante disso, despontam grandes problemas sociais.

O sistema tributário no Brasil é bastante complexo e, com isso, torna-se imprescindível encontrar recursos capazes de estabelecer uma estrutura de impostos justa e eficiente.

Com isso, a alta carga tributária da economia brasileira, além de representar um ônus expressivo sobre empresas, e o aumento da informalidade, tem um preço alto no crescimento da sonegação por parte das empresas.

Quanto maior for a carga tributária, maior é a quantidade de trocas que deixa de ser realizada, reduzindo, com isso, a eficiência e a produtividade da economia, e maior será o impacto negativo desse imposto para o crescimento econômico de longo prazo.

Por esse motivo, torna-se imprescindível uma reforma na máquina administrativa do governo, com o objetivo aumentar a eficiência nos gastos públicos, que representam uma grande fatia na distribuição do destino das receitas tributárias.

Assim sendo, a reforma tributária tão debatida pelo povo brasileiro é de suma importância para melhorar a situação do País e deve apresentar nela medidas de combate à sonegação, redução da carga tributária e combate à

corrupção que junto com a boa utilização dos recursos captados pelo Estado trará a Eficácia Tributária.

Deste modo, uma menor tributação resultaria em uma redução da informalidade, ampliando, conseqüentemente, a arrecadação dos impostos e estimulando a criação de empresas, que gerariam mais empregos e mais consumo, acarretando num crescimento econômico e na conseqüente melhoria da qualidade de vida para a população.

Portanto, conforme exposto neste estudo, os impostos desempenham um papel fundamental na sociedade moderna. Através dos recursos recolhidos via tributação, o Estado consegue financiar-se e prover bens públicos à população. Entretanto, torna-se essencial que sejam num percentual levemente moderado e de gerenciamento transparente, a fim de assegurar a sustentabilidade do país e, conseqüentemente, o desenvolvimento econômico.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, A. **Contribuição de melhoria e valorização imobiliária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S. A, 118p, 2011.

AFONSO, J. R.; ARAUJO, E. A.; VIANNA, S. W. **Carga tributária indireta no Brasil**: Análise de incidência efetiva sobre as famílias. BID, 2004. Disponível em:

<<http://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4039/Carga%20Tribut%C3%A1ria%20Indireta%20no%20Brasil%3a%20An%C3%A1lise%20da%20Incid%C3%Aancia%20Efetiva>>. Acesso em jan 2017.

AFONSO, J. R. **Carga tributária**. Tributação das vendas: Evolução histórica (ou involução?). Rio de Janeiro: BNDES, fev 2010.

ALBUQUERQUE, M. **Tributação no Brasil e o imposto único**. São Paulo: Makron Books, 360 p002E, 2004.

ALBUQUERQUE, P. H. BAD Taxation: Disintermediation and Illiquidity in a Bank Account Debits Tax Model, **International Tax and Public Finance**, n. 13, v. 5, p. 601-24, 2006.

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário**, 4 ed., São Paulo: Método, 2010.

AMARAL, G. L.; OLENIKE, J. E. **Com revisão do PIB, carga tributária atinge o índice de 35,21% em 2006, crescendo mais de 1 ponto percentual**. IBPT, 2007. Disponível em: Acessado em jan 2017.

AMARAL, A. C. R **A Reforma Tributária e suas Perspectivas**. Harvard, Florianópolis, mai 2009. Disponível em jan 2017.

AMARAL, G. L. **Planejamento tributário & norma antielisão**. Curitiba: Juruá, 166 p, 2012.

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**, 13ª ed., São Paulo: Editora Saraiva, 2007.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2009.

APOCALYPSE, S. S. **A contribuição de melhoria, o dever político de sua cobrança**. Coed. São Paulo: Resenha tributária, 31p, 2005.

ATALIBA, G. **Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria**, 1ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

ÁVILA, A. R. S. **Curso e Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

BALEEIRO, A. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 699, 2010.

BARONE, F. **Carga tributária**. Veja.com. Perguntas & Respostas. São Paulo. Entrevista concedida em janeiro de 2009.

BECKER, A. A. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 749 p, 2007.

_____. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Saraiva, São Paulo, 2013.

BLANCHARD, O. J.; FISCHER, S. **Lectures on Macroeconomics**. MIT Press: Cambridge, Massachusetts, 2009.

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

BRESSER-PEREIRA, L. C.; PACHECO, R. S. **A reforma do Estado Brasileiro e o Desenvolvimento**. Instituto de Direito Público da Bahia. Salvador, n. 03, 2005.

CAIRES, H. Alguns enfoques sobre a contribuição de melhoria. **Revista da faculdade de direito da UFG**, n. 9, p. 61-74, 2005.

CARLIN, E. L. B. **Auditoria, Planejamento e Gestão Tributária**, Curitiba, 2008.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 23 ed., São Paulo: Malheiros. 2010.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**, 22 ed., São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, F. U. **Curso de Direito Comercial**, 6ª ed., São Paulo: Saraiva, v. 1, 2012.

DANTAS, F. Carga subirá 4é 2014. **Estado de São Paulo**, São Paulo, mai 2006. Economia e Negócios, Disponível em < <http://www.estado.com.br> > Acesso em jan 2017.

DENARI, Z. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 355 p, 2008.

DOMINGUES, N. M. R. **Os Reflexos do Planejamento Tributário na Contabilidade**. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, XVI, 2010, Goiânia: Conselho Federal de Contabilidade, Tema 8 : A contabilidade e a tributação, 2010.

FABRETTI, L. C. Contabilidade Tributária. 9. Edição. São Paulo: Atlas, 2005.

FERNANDES, O. A. Uma reforma tributária sob a luz da Curva de Lafer, Ceará. **Revista Tributária do Ceará**, 2006. Disponível em <www.revistatributaria-ce.com.br>. Acesso em jan 2017.

FIGUEIREDO, F. O. **Introdução à Contabilidade Nacional**, 9ª ed., Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2012.

FILHO, R. C. S. **Legislação do PIS e da COFINS**. Rio de Janeiro, Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2009.

GIAMBIAGI, F. **Um cenário normativo para a economia brasileira com reforma tributária e controle do gasto público**: 2003/2010. Rio de Janeiro:

BNDES, 2008. (Texto para Discussão, n. 92). Disponível em: <<https://goo.gl/P6yIE7>>. Acesso em jan 2017.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças Públicas**: Teoria e Prática no Brasil, 2 ed. revista e atualiza, Rio de Janeiro: Campus, 2010.

GREGO, M. A.; GODOI, M. S. (orgs.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo, p. 161-62, 2005.

GUBERT, P. A. P. **Planejamento Tributário**: Análise Jurídica e Ética. Curitiba. Monografia (Especialização em Direito Tributário) IBEJ - Instituto Brasileiro de Estudos Jurídicos, 2011.

HARADA, K. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 647 p, 2013.

HIGUCHI, H.; HIGUCHI, F. H.; HIGUCHI, C. H. **Imposto de renda das Empresas**: Interpretação e Prática, 35 ed., São Paulo: IR Publicações, 938 p, 2010.

HITT, M. A., et. al. **Administração Estratégica**: Competitividade e Globalização. São Paulo: PIONEIRA. Tradução: Jose Carlos Barbosa dos Santos e Luiz Antonio Pedroso Cafiel, 2012.

ICHIHARA, Y. **Direito Tributário**, 15 ed., São Paulo: Atlas, 2006.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Estudos do IBPT: **Brasil sobe no ranking mundial dos países com maior carga tributária**. Curitiba, 17 dez. 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=13891&pagina=0>. Acesso em jan 2017.

_____. IBPT na imprensa. **Arrecadação cresce e deve levar carga tributária a recorde de 36,5% do PIB**. Curitiba, out. 2011b. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/home/publicacao.view.php?publicacao_id=14083&PHPSESSID=f1ae8e30b446200fab1bed6c4140fa77>. Acesso em jan 2017.

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Macroeconomia para o desenvolvimento**: crescimento, estabilidade e emprego. Brasília: IPEA, 2010. Disponível em:

<http://www.ipea.gov.br/082/08201004.jsp?ttCD_CHAVE=3266>
Acesso em jan 2017.

JUSTEN FILHO, M. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, p. 35, 2005.

KAPLOW, L. **The theory of taxation and public economics**. Princeton University Press, 472 p, 2010.

MACHADO, M. A. **Trajetória da Relação Dívida/PIB e seus determinantes no quadriênio 2007-2010**. Brasília, 2007. Disponível em <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos72007/523.pdf>>. Acesso em jan 2017.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**, 5 ed., São Paulo. Malheiros Editores, 2010.

_____. **Curso de direito tributário**, 31 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2012.

MAGALHÃES, M. P. PEC 233/2008: Reforma Tributária, federalização do ICMS e sua (in)constitucionalidade. **Revista Âmbito Jurídico**, p, 1.3. [s.d]. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11124>. Acesso em jan 2017.

MARTINS, I. G. S. **Carga tributária insuportável**, 2006. <http://www.noticiasforenses.com.br/artigos/online/ives-191.htm>. Acesso em jan 2017.

_____. **Carga tributária avança em 2007 e bate novo recorde histórico**, 2009. Disponível em: <<http://www.empresajrucpel.com.br/v2/index.php?cod=noticia&id=193>>. Acesso em jan 2017.

MARTINS, M. G. **Tributação, propriedade e igualdade fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MELO, J. E. S. **Curso de Direito Tributário**, 2ª ed., São Paulo: Dialética, 2009.

_____. **Contribuições sociais no sistema tributário**, 4 ed., São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDES, J. M.; PALÁCIOS A. C., et. al. **REFORMA TRIBUTÁRIA PEC nº 233/2008**: Uma contribuição do Conselho Federal de Contabilidade para a sociedade brasileira, p. 11-5, 2008. Disponível em:

<http://portalcfc.org.br/word-press/wp-content/uploads/2013/01/reforma_net.pdf. Acesso em jan 2017.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Reforma tributária**. Cartilha de apresentação da Reforma Tributária do Ministério da Fazenda, p. 1-22, 2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/divulgacao/publicacoes/reformatributaria/cartilha.reforma.tributaria.pdf>. > Acesso em jan 2017.

MUNARETTO, L. F. **Carga Tributária: Formalidade x Informalidade**, 2011.

NASCIMENTO, A. M. **Curso de direito do trabalho: história e teoria geral do direito do trabalho: relações individuais e coletivas do trabalho**, 26 ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

NETTO, A. D.; IKEDA, A. Estratégias de Desenvolvimento. In: SICSU, J.; CASTELAR, A. **Sociedade e Economia: Estratégias de Crescimento e Desenvolvimento**. Ipea: Brasília, p. 33-44, 2009.

NÓBREGA, J. L. **artigo Reforma Tributária: do que as empresas precisam**, 2013. Disponível em http://www.nobregaempresarial.com.br/noticias_artigosp05.asp. Acesso em jan 2017.

PÊGAS, P. H. **Manual de Contabilidade Tributária**, 1ª ed., Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos Editora, 2013.

PELLIZZARI, D. **A grande farsa da tributação e da sonegação**. Petrópolis: Vozes, 132 p, 2010.

PINTO, B. **Contribuição de melhoria**. Rio de Janeiro, 298p, 2007.

PORTAL TRIBUTÁRIO. **Os tributos no Brasil**. Relação atualizada e revisada em 20 out. 2009. Curitiba. Disponível em:

<<http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>>. Acesso em jan 2017.

RESTUCCIA, D.; ROGERSON, R. Misallocation and productivity. **Review of Economic Dynamics**, v. 16, n. 1, p. 1-10, 2013.

REZENDE, F. Reforma tributária: quem sai ganhando? **Tributação em Revista**, Brasília, ano 14, n. 51, p. 7-11, jan/mar 2007. Entrevista concedida a *Tributação em Revista*, uma publicação do Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal. Disponível em:
<http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=221%3ATributa%C3%A7%C3%A3o&catid=81%3Atributacao-emrevista&Itemid=94&lang=es>. Acesso em jan 2017.

REZENDE, F.; OLIVEIRA, F.; ARAUJO, E. **O Dilema Fiscal**: Remendar ou Reformar. Rio de Janeiro, FGV, 2010.

RIANI, F. **Economia do Setor Público**: Uma abordagem introdutória, 5 ed., Rio de Janeiro: LTC, 2009.

ROCHA, F.; GIUBERTI, A. C. Composição do gasto público e crescimento econômico: uma avaliação macroeconômica da qualidade dos gastos dos Estados brasileiros. **Economia Aplicada**, 11.4, p. 463-85, 2007.

ROSSETI, J. P. **Contabilidade Social**, 7ª ed., São Paulo: Atlas, 2012.

SACHSIDA, A. Como os impostos afetam o crescimento econômico. **Brasil Economia e Governo**, Brasília, mar 2012. Disponível em:
<<http://www.brasil-economia-governo.org.br/wp-content/uploads/2011/03/como-os-impostos-afetam-o-crescimento-economico1.pdf>>. Acesso em jan 2017.

SALOMÃO FILHO, C. **Regulação da atividade econômica**. São Paulo: Malheiros, 2011.

SIQUEIRA, M. L.; RAMOS, F. S. **A Economia da Sonegação**: teorias e evidências empíricas. *Revista de Economia Contemporânea*, Rio de Janeiro, v. 9, n. 3, set/dez 2005. Disponível em:
http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S141598482005000300004&script=sci_artt_ext. Acesso em jan 2017.

SOARES, MURILO R. C. **Lei Kandir: Breve Histórico**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, p. 1-16, nov 2007. Disponível em: <http://bd.camara.gov.br/bd/handle/bdcamara/1441>.

_____. **REFORMA TRIBUTÁRIA PEC Nº 233/2008**. Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados, p. 26-30, abr 2008. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/-documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/2008-1676.pdf>.

TORRES, D., et. al. **Revelando o sistema tributário brasileiro**, SINAESP, São Paulo, 2013.

VASCONCELLOS, M. A. S.; GARCIA, M. E. **Fundamentos de Economia**, 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 2008.

ZAVARIZI, I. J. **Finanças Públicas**. In: Curso de especialização em gestão fazendária, p. 97, 2012.