

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

RODRIGO EVANGELISTA ALVES

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL E SEU REFLEXO NO
RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS**

**MARÍLIA
2018**

RODRIGO EVANGELISTA ALVES

**ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL E SEU REFLEXO NO
RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob a orientação da Professora Dra. Marisa Rossignoli.

MARÍLIA
2018

Alves, Rodrigo Evangelista

Análise da tributação indireta no Brasil e seu reflexo no rendimento das famílias brasileiras/ Rodrigo Evangelista Alves. - Marília: UNIMAR, 2018.

98f.

Dissertação (Mestrado em Direito - Relações Empresariais, Desenvolvimento e Demandas Sociais) – Universidade de Marília, Marília, 2016.

Orientação: Profa. Dra. Marisa Rossignoli

1. Desenvolvimento Econômico 2. Reforma Tributária 3. Sistema Tributário 4. Tributação Indireta I. Alves, Rodrigo Evangelista

CDD – 341.39

RODRIGO EVANGELISTA ALVES

ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL E SEU REFLEXO NO
RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação da Professora Dra. Marisa Rossignoli.

Aprovado em ___/___/_____

Coordenação do Programa de Mestrado em Direito

Considerações _____

À memória do meu avô, Sr. João Alves, que mesmo sendo uma pessoa de poucos estudos, era muito sábio e muito me ensinou.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus que me deu forças durante essa caminhada.

As minhas amadas filha e esposa, que sempre me apoiaram e com toda a compreensão souberam entender as minhas ausências.

A minha mãe, pessoa que dedicou muito da sua vida para que eu estivesse alcançando este momento.

A minha orientadora Marisa Rossignoli, que foi a primeira pessoa a incentivar o início dessa caminhada e que sempre me orientou em minhas dúvidas, me ajudando nos estudos e muito contribuindo nas buscas e fornecimento de matéria-prima para a conclusão desse singelo trabalho.

A Universidade de Marília (Unimar), instituição na qual obtive o título de bacharel em Ciências Contábeis, e que hoje tenho a honra de compor o corpo docente dos cursos de Administração e Ciências Contábeis.

A todos os professores que tive durante o meu aprendizado, desde a infância até o mestrado, se não fosse todos eles através de seus conhecimentos e dedicação jamais estaria alcançando esse feito.

ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL E SEU REFLEXO NO RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS

Resumo: O presente estudo aborda a tributação indireta no Brasil, bem como seu reflexo no rendimento das famílias brasileiras. Busca analisar se há possibilidades para o estabelecimento de um novo sistema tributário no país ao que se refere à tributação indireta. Com um breve histórico sobre a economia brasileira e seu sistema tributário, o trabalho discorre sobre o desenvolvimento econômico agroexportador desde o início do século XX até os dias atuais e a busca pelo equilíbrio das contas públicas. Com base nas Constituições Federais e na Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, o estudo discorre sobre a evolução da tributação indireta e seus aspectos relevantes, destacando os princípios da seletividade, cumulatividade e não cumulatividade, além da regressividade. Também é analisado como a tributação sobre os preços de vendas dos produtos é conferida às famílias brasileiras. De acordo com os dados obtidos na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia (IBGE), nos anos de 2008 e 2009 e publicada em 2010, constatou que o reflexo da tributação indireta com despesas de habitação, alimentos e transportes, incide com maior grau nas famílias com menores rendimentos. Após analisar o sistema tributário brasileiro vigente, o estudo discutiu algumas alternativas para a elevação da tributação direta, como: a necessidade de uma nova estruturação da legislação do Imposto de Renda (IR), com aprovação de projetos para a implantação de uma tabela progressiva adequada ao atual contexto; a volta da tributação do IR sobre a distribuição de lucros e pagamento de dividendos; o aumento na progressividade do ITCMD; a regulamentação através de Lei Complementar da cobrança do imposto sobre grandes fortunas; e por fim, a possibilidade de reforma tributária através da proposta do Deputado Sr. Luiz Carlos Hauly. Para o desenvolvimento do presente trabalho, foi apropriado o método dedutivo com pesquisa em livros, artigos e periódicos.

Palavras-chave: Desenvolvimento econômico, Reforma tributária, Sistema tributário, Tributação indireta.

ANALYSIS OF INDIRECT TAXATION IN BRAZIL AND ITS REFLECTION ON THE INCOME OF BRAZILIAN FAMILIES

Abstract: The present study deals with indirect taxation in Brazil, as well as its reflection on the income of Brazilian families. It seeks to analyze if there are possibilities for the establishment of a new tax system in the country, as far as indirect taxation is concerned. With a brief history about the Brazilian economy and its tax system, the paper discusses the agro-export economic development from the beginning of the twentieth century to the present day and the search for the balance of public accounts. Based on Federal Constitutions and Law no. 5,172, dated October 25, 1966, the study discusses the evolution of indirect taxation and its relevant aspects, highlighting the principles of selectivity, cumulativeness and non-cumulativeness, as well as regressiveness. It is also analyzed how the taxation on the sales prices of the products is conferred to the Brazilian families. According to the data obtained in the Survey of Family Budgets (POF) conducted by the Brazilian Institute of Geography (IBGE), in 2008 and 2009 and published in 2010, found that the reflection of indirect taxation on housing, food and transportation expenses, has a greater impact on families with lower incomes. After analyzing the current Brazilian tax system, the study discussed some alternatives for the increase of direct taxation, such as: the need for a new structuring of Income Tax (IR) legislation, with approval of projects for the implementation of an adequate progressive scale to the current context; the return of IR tax on the distribution of profits and payment of dividends; the increase in progression of ITCMD; the regulation by means of Complementary Law of the collection of the tax on big fortunes; and finally, the possibility of tax reform through the proposal of Mr. Luiz Carlos Hauly. For the development of the present work, the deductive method with research in books, articles and periodicals was appropriate.

Keywords: Economic development, Tax reform, Tax system, Indirect taxation.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF – Constituição Federal

CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

Cofins - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Contribuição para o fundo de investimento social

CPMF – Contribuição Provisória Sobre Movimentação Financeira

CSLL-LP - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do regime de tributação do Lucro Presumido

CTN - Código Tributário Nacional

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IPMF – Imposto Provisório Sobre Movimentação Financeira

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

ICM – Imposto Sobre Circulação de Mercadorias

ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação

IE - Imposto de Exportação

IGF – Imposto Sobre Grandes Fortunas

II - Imposto de Importação

IPI - Imposto Sobre os Produtos Industrializados

IR - Imposto de Renda

IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas

IRPJ-LP - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Lucro Presumido

ISOF – Imposto Sobre Operações Financeiras

ISS - Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza.

ISSQN - Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

ITCMD – Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doação

IVA – Imposto Sobre Valor Agregado

IVC – Imposto Sobre Vendas e Consignações

JK – Juscelino Kubitschek

MERCOSUL - Mercado Comum do Sul

OCDE – Organização Para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PAEG – Programa de Ação Econômica do Governo

PED – Plano Estratégico de Desenvolvimento

PFL – Partido da Frente Liberal

PIB - Produto Interno Bruto

PIS - Programa de Integração Social

PLS – Projeto de Lei do Senado

Pasep - Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

PIS - Programa de Integração Social

POF Pesquisa de Orçamentos Familiares

RFB - Receita Federal do Brasil

SINAFRESP – Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo

STF – Supremo Tribunal Federal

TIPI – Tabela de Incidência do Imposto Sobre Produtos Industrializados

URV – Unidade Real de Valor

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Participação de cada Tributo na Receita Tributária Federal 1923-1933.	18
Tabela 2: Participação de cada Tributo na receita Tributária Federal 1940-1955.....	20
Tabela 3: Estimativa do Investimento total no período de 1957 à 1961.	23
Tabela 4: Participação de cada Tributo na Receita Tributária Federal de 1961 à 1967	24
Tabela 5: Comparativo de gastos sociais de 1964 à 1966	26
Tabela 6: Evolução anual da Balança Comercial, Inflação e do PIB de 1968 à 1973	28
Tabela 7: Evolução da carga tributária brasileira em % do PIB de 1967 e 1968	29
Tabela 8: Evolução da carga tributária brasileira em % do PIB de 1950 à 2015	37
Tabela 9: Fonte de arrecadação do Sistema Tributário Brasileiro no ano de 2015.	42
Tabela 10: Receita Tributária por nível de governo em % do PIB.....	47
Tabela 11: Fonte de Arrecadação Indireta no Ano de 2015.	59
Tabela 12: Composição da Família Brasileira (2008).	66
Tabela 13: Valor e distribuição por classe de rendimentos - 2008.....	69
Tabela 14: Rendimento Mensal Familiar - 2008.	69
Tabela 15: Despesas das famílias brasileiras - 2008.	71
Tabela 16: Despesas de Consumo.	72
Tabela 17: Reflexo da tributação mensal sobre a habitação no rendimento das famílias brasileiras com base no rendimento médio de 2017.....	74
Tabela 18: Reflexo da tributação mensal sobre alimentos no rendimento das famílias brasileiras.....	76
Tabela 19: Reflexo da tributação indireta sobre Transporte.....	77
Tabela 20: Totalização do reflexo da tributação indireta sobre rendimento das famílias brasileiras.....	78
Tabela 21: Alíquota do Imposto de Renda Pessoa Física em outros países - 2016.....	81
Tabela 22: Progressiva Mensal.....	82
Tabela 23: Alíquotas de Imposto sobre Herança e Doação.....	86
Tabela 24: Tabela de Incidência do Imposto Sobre Grandes Fortunas	87

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Classificação de impostos de acordo com a Lei nº 5.172/66.....	45
Quadro 2: Casos que a pessoa jurídica submetida à incidência não-acumulativa pode descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep).....	57
Quadro 3: Alíquotas	61
Quadro 4: Fórmula tributação "por dentro"	62
Quadro 5: Fórmula tributação "por fora"	62
Quadro 6: Sistema Tributário estabelecido na Constituição Federal de 1988.....	89
Quadro 7: Nova Configuração da Competência Tributária.....	91

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 ESTADO E TRIBUTAÇÃO	14
1.1 O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO BRASILEIRO E SISTEMA TRIBUTÁRIO	14
1.1.1 Desenvolvimento Econômico Agroexportador	15
1.1.2 Desenvolvimento Econômico Industrial	18
1.1.3 Desenvolvimento Econômico no Período Militar: Milagre Econômico e Endividamento	25
1.1.4 Desenvolvimento Econômico no Brasil Contemporâneo: combate a inflação e a busca pelo equilíbrio.....	30
1.2 DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	37
2 EVOLUÇÃO E ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL	43
2.1 EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL.....	43
2.2 ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL.....	50
2.2.1 Princípio da Seletividade	50
2.2.2 Princípio da Cumulatividade	52
2.2.3 Princípio da Não Cumulatividade.....	55
2.2.4 Regressividade.....	57
2.2.5 Aspectos da tributação indireta sobre o preço de vendas dos produtos as famílias brasileiras.....	60
3 REFLEXO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS	64
3.1 COMPOSIÇÃO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS	64
3.2 RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS	67
3.4 CONSUMO DA FAMÍLIA BRASILEIRA	70
3.2 REFLEXO DOS TRIBUTOS INDIRETOS NO RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS	72
3.2.1 Despesas com Habitação	73
3.2.2 Despesas de alimentação	74
3.2.3 Despesas com transportes.....	76
4 ALTERNATIVAS PARA ELEVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA E POSSIBILIDADES DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....	80
4.1 Alternativas Para Elevação da Tributação Direta no Brasil	80
4.2 POSSIBILIDADES DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	88
CONCLUSÃO.....	92
REFERÊNCIAS	95

INTRODUÇÃO

Para cumprir os seus deveres junto aos cidadãos e fazer frente as suas despesas necessárias para sua manutenção, o Estado precisa obter recursos financeiros através de arrecadação tributária, que somada a demais fatores formam o Sistema Tributário que deve estar alinhado ao desenvolvimento econômico e social do país. Quanto a arrecadação, o país atravessando bons momentos na economia, ela será mais elevada, porém, quando a economia passar por momentos difíceis, a tendência é sua diminuição.

Atualmente, ao comparar a arrecadação com a soma de toda riqueza produzida por um determinado período, percebe-se que no Brasil, há um elevado valor de arrecadação que tem como principal origem a incidência de tributos sobre bens e serviços. Esse fato é denominado tributação indireta.

A tributação indireta é repassada pelos produtores, comerciantes e prestadores de serviços, ao preço de bens e serviços, fazendo com que o consumidor final (neste trabalho representado pelas famílias brasileiras) seja o contribuinte de fato suportando ônus tributário decorrente dessa forma de tributação.

Diante desse cenário, o presente trabalho tem como objetivo analisar a tributação indireta e seu reflexo no rendimento das famílias brasileiras, bem como buscar alternativas para a elevação da tributação direta no Brasil e possibilidades de reformas no atual Sistema Tributário Brasileiro.

A metodologia de pesquisa adotada é a hipotético-dedutivo, com uma abordagem qualitativa e quantitativa. Os procedimentos técnicos serão bibliográficos e documentais.

Para melhor compreensão, o presente trabalho está dividido em quatro capítulos:

O primeiro relaciona o Estado e a tributação ao desenvolvimento econômico e ao sistema tributário, sendo apresentada a transição do desenvolvimento econômico agroexportador para o desenvolvimento econômico industrial. Previamente, vale ressaltar, que o Brasil no início do século XX, tinha como principal atividade econômica a exportação de suas *commodities*, dentre elas, destaca-se o café e seu principal destino os Estados Unidos da América. Após a crise de 1929, ocorrida na Bolsa de Nova Iorque, toda a economia mundial foi abalada, inclusive a do Brasil. Com Getúlio Vargas no poder, a Presidência da República buscou uma nova matriz econômica baseada na industrialização, que pendurou no período militar, onde foi constatado um grande período de crescimento econômico e que bruscamente foi ofuscado pelo endividamento e hiperinflação. Esta situação permaneceu até 1990, quando o Brasil contemporâneo buscou combater a inflação com a implantação do plano real e o

equilíbrio fiscal, este último, presente até os dias atuais. Também serão apresentados nesse capítulo, o desenvolvimento econômico e a carga tributária nacional tendo como principal fonte de arrecadação a tributação indireta.

O segundo capítulo apresentará a evolução da tributação indireta no Brasil através das Constituições brasileiras e pelo Código Tributário Nacional (CTN), abrangendo os aspectos relevantes dessa tributação, bem como os princípios da seletividade, da cumulatividade, da não cumulatividade e a regressividade.

O terceiro capítulo irá discutir o reflexo da tributação indireta sobre o rendimento das famílias brasileiras, incidentes sobre as despesas com habitação, alimentação e transportes através da Pesquisa de Orçamentos das Famílias realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE).

Por fim, o quarto capítulo, irá abordar alternativas para a elevação da carga tributária direta aprovando projetos que traz uma nova estruturação na legislação do Imposto de Renda, como novas faixas de base de cálculo e novas alíquotas, como também da volta incidência desse mesmo imposto sobre a distribuição de lucros e dividendos, além de aprovar projeto de lei que regulamenta a instituição e cobrança do imposto sobre grandes fortunas previsto na Constituição Federal de 1988 e não aplicado até os dias atuais e a possibilidade de reforma do Sistema Tributário Brasileiro com a proposta apresentada pelo deputado do Partido da Social Democracia Brasileira (PSDB) Sr. Luiz Carlos Hauly.

Almeja-se com este estudo, proporcionar uma análise multidisciplinar sobre a tributação indireta no Brasil e seu reflexo no rendimento das famílias brasileiras, sem pretensão de esgotar o tema.

1 ESTADO E TRIBUTAÇÃO

Um Estado pode assumir diversas configurações em relação ao envolvimento com as questões econômicas e sociais, e sem dúvidas o sistema tributário é um importante elemento norteador.

Neste sentido, o presente capítulo analisa a evolução da tributação no Brasil enfatizando o desenvolvimento econômico, bem como, a evolução da carga tributária.

1.1 O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO BRASILEIRO E SISTEMA TRIBUTÁRIO

O sistema tributário de um país deve estar alinhado com o desenvolvimento social e econômico, sendo que a arrecadação de tributos é fundamental para que se possa alcançar esse objetivo. O montante arrecadado deve ser utilizado para custear investimentos nas áreas da saúde, educação, saneamento básico, transportes públicos, segurança pública, entre outros que permitirão que o país atinja o desenvolvimento. Por esse motivo é obrigação do Estado agir com honestidade e transparência na aplicação dos recursos financeiros arrecadados através de tributos sem que haja enriquecimento injusto e o abuso do poder de tributar.

O Código Tributário Nacional (CTN) traz no *caput* do artigo 3º, o conceito de tributo:

Tributo como toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção por ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada¹.

Luciano Amaro define tributo como uma “prestação pecuniária não sancionatória de ato ilícito, instituída em lei e devida ao Estado ou a entidades não estatais de fins de interesse público”².

A obrigatoriedade de pagamento de tributos surge através de lei elaborada e instituída pelo sujeito ativo (Estado), onde o sujeito passivo (Contribuinte) deve recolher o tributo em moeda corrente do país. Em razão do princípio da legalidade nenhum tributo poderá ser cobrado sem existência de lei.

No Brasil, o sistema tributário é complexo e burocrático, composto por diversos tributos, assumindo como característica a regressividade, onde a tributação indireta sobre o consumo de bens e serviços sobrepõe a tributação direta incidente sobre a renda e o

¹ BRASIL. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 23 jul 2017.

² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 47.

patrimônio. A explicação para esse fato é que o Brasil é um país em desenvolvimento e que a receita tributária proporcionada por essa modalidade seja superior a imposição sobre a renda e o patrimônio. Além de ser mais eficiente e vantajoso em termos de custos operacionais e resultados financeiros para o estado brasileiro conforme afirma Marcelo Guerra Martins.

[...] não se pode negar que a tributação indireta tende a ser bastante eficiente (em termos de custos operacionais e de resultados financeiros) por ordinariamente adotar mecanismos que facilitam a arrecadação e o respectivo controle pelos governo³.

Para entender a evolução do Sistema Tributário Brasileiro se faz necessário uma análise do modelo econômico implantado no país desde o modelo agroexportador do início do século XX, que se manteve forte até o final da década de 20, e que sofreu um grande impacto negativo com a crise de 1929, que a partir desse momento buscou-se uma diversificação da matriz econômica, sendo a industrial a principal delas que veio acompanhada de uma grande e expressiva contribuição para a implantação da tributação sobre o consumo de bens e serviços.

1.1.1 Desenvolvimento Econômico Agroexportador

No início do século XX, enquanto os Estados Unidos da América e os países da Europa estavam imersos no paradigma industrial, oriundo da Revolução Industrial que ocorreu a partir da segunda metade do século XVIII, na Inglaterra, e que ganhou ainda mais força no século XIX, a economia brasileira era totalmente dependente da comercialização das suas *commodities* ao mercado exterior, sendo o café o grande produto chefe dessa economia.

Sobre a importância da economia cafeeira da época, Cyro de Barros Rezende Filho, revela que:

A produção cafeeira foi o motor da economia brasileira entre 1840-1930, sendo responsável direta pela implantação da rede ferroviária comercial do país, pela viabilização de uma base industrial centrada na produção de bens de consumo no estado de São Paulo, a partir das duas últimas décadas do século XIX, e pela modernização do sistema portuário nacional e de alguns centros urbanos, especialmente as cidades de São Paulo e Rio de Janeiro⁴.

Esse domínio econômico da cultura cafeeira ficou ainda mais caracterizado a partir do ano de 1906, com a assinatura de um acordo firmado entre os governos dos estados de São Paulo, Minas Gerais e Rio de Janeiro, denominado de Convênio de Taubaté. Esse convênio

³ MARTINS, Marcelo Guerra. **Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos**. Direito Público, Porto Alegre, v.13, n.73, p. 87, jan./fev. 2017.

⁴ REZENDE FILHO, Cyro de Barros. **Economia brasileira contemporânea**. 2 ed. São Paulo: Contexto, 2002, p. 16.

buscou no Governo Federal uma maior proteção em benefício à classe dos cafeicultores dos estados participantes, visando à redução de riscos e perdas na exportação, encarregando ao governo fixar preços, controlar o volume a ser exportado e adquirir os excedentes produzidos, sendo que os financiamentos dessas aquisições ocorriam por meio de empréstimos obtidos no exterior.

Contudo, o ônus dessa política de proteção cafeeira era prejudicial a outros setores econômicos, como por exemplo, o setor industrial que por não dispor de políticas voltadas para o seu desenvolvimento, deixava o país em uma posição totalmente dependente de operações externas para a manutenção de sua infraestrutura econômica.

Sobre a política de “valorização” do café, Celso Furtado aponta para 4 (quatro) aspectos para sua existência:

- a) com o fim de restabelecer o equilíbrio entre oferta e procura de café, o governo interviria no mercado para comprar os excedentes; b) o financiamento dessas compras se faria com empréstimos estrangeiros; c) o serviço desses empréstimos seria coberto com um novo imposto cobrado em ouro sobre cada saca de café exportada; d) a fim de solucionar o problema dos Estados produtores deveriam desencorajar a expansão das plantações⁵.

Essa política econômica voltada à proteção da produção cafeeira demonstrava que o Brasil caminhava na contramão do liberalismo econômico, criando um mecanismo que favorecia determinado grupo econômico, com uma economia totalmente intervencionista e de controle governamental.

Entretanto, esse modelo econômico sucumbiu a problemas estruturais, tais como, a superprodução de café e a depressão que afetou a economia mundial entre o período de 1929 a 1934, no qual foi à recessão econômica mais longa e profunda experimentada até hoje.

Com a quebra da bolsa de Nova Iorque, essa crise econômica se agravou, levando a uma brusca queda nos preços das ações, acompanhada por uma crise bancária e o crescimento de falências nas empresas. Nessa época, os Estados Unidos da América já ocupavam uma posição hegemônica da economia capitalista mundial, destacando-se como a maior potência industrial e financeira, sendo esse fator determinante para que a crise tomasse proporções mundiais.

De acordo com Cyro de Barros Rezende Filho, os Estados Unidos em busca de soluções para a grave crise interna, adotou em 1929, duas medidas: “a) o repatriamento dos

⁵ FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 27 ed. São Paulo: Companhia Editora Nacional, p. 179.

capitais investidos no exterior, concomitante à cessação dos empréstimos externos; b) Um desestímulo brutal as importações, com a imposição de altas tarifas protecionistas”⁶.

A repatriação de capitais associados e à bruta redução das importações pelos Estados Unidos da América repercutiu fortemente na América Latina, em especial no Brasil cuja economia agroexportadora foi altamente afetada, pela redução da exportação do principal produto brasileiro, o café. Essa situação levou a economia brasileira, antes tão dependente de fluxo de capitais externos, a um verdadeiro estado de colapso, demonstrando entre outros aspectos, o quão frágil era a economia sustentada por um modelo agroexportador, quando exposta a fatores exógenos.

Diante desse cenário, onde o Brasil não contava com um desenvolvimento industrial, dependendo de gêneros estrangeiros para a manutenção da sua infraestrutura e apresentando um modelo econômico agroexportador frágil, o Sistema Tributário Brasileiro era estruturado na Constituição Federal de 1891, que além de atribuir a competência tributária entre a União e aos Estados, não discriminava renda a favor dos municípios, ficando estes critérios a mercê dos estados.

O artigo 7º, da Constituição Federal de 1891, determinava que fosse destinada a União, o imposto sobre importações, imposto sobre o direito de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxa sobre correios e telégrafos⁷.

Por sua vez, o artigo 9º, do mesmo texto constitucional, estabelecia que aos estados fosse destinado o imposto sobre exportação, além de outros impostos, como o imposto sobre imóveis rurais e urbanos, imposto sobre transmissão de propriedade, imposto sobre indústrias e profissões⁸.

A junção entre o modelo econômico agro exportador e esse sistema tributário, posicionava o Brasil em uma situação de dependência ao “bom desempenho da balança comercial, tanto para manter o nível de seu Produto Interno Bruto (PIB), como para assegurar a maior parte da composição de sua arrecadação tributária⁹”.

Quanto essa dependência, o imposto sobre a importação representava em média 51,3% de toda arrecadação da União, no período de 1923 a 1933 (Tabela 1).

⁶ REZENDE FILHO, Cyro de Barros. **Economia brasileira contemporânea**. 2 ed. São Paulo: Contexto, 2002, p. 18.

⁷ BRASIL. Constituição Federal (1891). **Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brasil**. Disponível em: <<http://www2.planalto.gov.br/acervo/legislacao>>. Acesso em 17 jul. 2017.

⁸ Idem.

⁹ REZENDE FILHO, Cyro de Barros. **Economia brasileira contemporânea**. 2 ed. São Paulo: Contexto, 2002, p. 17.

Tabela 1: Participação de cada Tributo na Receita Tributária Federal 1923-1933.

Tributos	Anos									
	1923	1924	1925	1926	1927	1928	1929	1930	1931	1933
Importação	50,3	51,9	56,0	47,8	53,5	55,2	54,8	50,2	46,0	47,3
Imposto de Consumo	29,8	27,3	24,2	30,1	26,5	25,9	25,2	28,3	28,7	28,7
Rendas e Proventos	5,1	2,2	2,6	2,9	4,0	4,0	4,5	5,0	7,1	6,8
Selos e Afins	14,7	18,5	17,1	19,0	15,9	14,8	15,3	16,4	18,1	16,3
Outros Tributos	0,1	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,2	0,1	0,1	0,9
Total	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Oliveira (1991, p.21)

A crise de 1929 foi um divisor de águas na economia brasileira, pois, a partir dela, o país deixou o modelo de desenvolvimento apoiado na importação e a exportação de suas *commodities*, para um novo modelo onde a dinâmica passou ser a industrialização em substituição de importações, produzindo no Brasil, o que antes era importado de outros países. Essas ações, que tiveram o objetivo de tirar o país do atraso industrial, se tornaram fundamentais para uma nova política econômica.

Além da crise econômica mundial, que repercutiu fortemente na economia brasileira, o país atravessava por um período de transição política que culminou em 1930, a presidência de Getúlio Vargas, que objetivando reorientar a matriz econômica do país, adotou a diversidade como principal meta. Foi nesse período, que as indústrias cresceram e passaram a dominar o cenário econômico brasileiro.

Neste contexto, importante é avaliar as mudanças no sistema tributário.

1.1.2 Desenvolvimento Econômico Industrial

A partir do primeiro mandato de Getúlio Vargas, com a política conhecida como substituição de importações, o desenvolvimento industrial brasileiro começou a se fortalecer. Com a grande intervenção na economia, o governo estimulou o surgimento de indústrias que passaram a fabricar todo tipo de produtos importados, como bens de consumo não duráveis, oferecendo para os empresários de pequeno e médio porte, insumos, matérias primas e equipamentos com preços muito mais baixos que aqueles praticados pelos mercados externos.

Para garantir que essa estratégia se efetivasse, Vargas desvalorizou a moeda nacional em relação ao dólar, fazendo com que as mercadorias importadas ficassem com preços mais altos do que as nacionais. Essa medida impulsionou o mercado interno a priorizar os produtos nacionais em detrimento dos produtos importados, além de implantar leis de impostos rígidos para os produtos estrangeiros, como até a proibição de importação de alguns produtos.

Essa fase inicial de industrialização promovida pelo governo Vargas, baseada na produção de bens de consumo imediato, tais como, roupas, alimentos, bebidas e fumo, visou atender as necessidades locais de população que crescia nos grandes centros urbanos do país, onde era razoável a demanda por produtos de consumo.

Sobre este período, Argemiro J. Brum relata que:

Os principais ramos industriais da época foram o têxtil, a alimentação, incluindo bebidas, e o vestuário, incluindo calçados, chapéus etc. Outros ramos de relativo destaque foram a produção de utensílios domésticos, instrumentos de trabalho, equipamentos simples, bens de uso caseiro etc. As duas guerras mundiais criaram condições para que muitas oficinas de conserto se transformassem em indústrias de máquinas e equipamentos, embora de limitado nível de sofisticação tecnológica.¹⁰

A partir de 1930, com esse novo cenário, a economia industrial do país começa a contribuir para o crescimento do processo de urbanização. Com as novas oportunidades de emprego surgindo e a melhoria na qualidade de vida de grande parte da população, o governo cria condições para implementar o imposto sobre consumo, típico do capitalismo concorrencial de competência da União, como também ampliar o imposto sobre vendas mercantis, criando através da Lei nº. 4.625 de 31 de dezembro de 1922, o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), de competência estadual. Essas e outras medidas foram estabelecidas pela Constituição Federal de 1934.

A Carta Magna de 1934 trouxe uma nova partilha tributária, que além de abranger a União e os Estados, inseriu também os Municípios, estruturando todo o Sistema Tributário Brasileiro, conforme dispôs no artigo 13, § 2º, *in verbis*:

§ 2º - Além daqueles de que participam, *ex vi* dos arts. 8º, § 2º, e 10, parágrafo único, e dos que lhes forem transferidos pelo Estado, pertencem aos Municípios:

I - o imposto de licenças;

II - os impostos predial e territorial urbanos, cobrado o primeiro sob a forma de décima ou de cédula de renda;

III - o imposto sobre diversões públicas;

IV - o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais;

V - as taxas sobre serviços municipais¹¹.

Vale ressaltar, que dentro do regime republicano adotado pelo Brasil, a Constituição Federal de 1934, teve o menor período de aplicação, visto que, em 10 de novembro de 1937, entrou em vigor um novo texto constitucional, que não trouxe nenhuma mudança significativa no sistema tributário.

¹⁰ BRUM, Argemiro J. **O desenvolvimento econômico brasileiro**. 20 ed. Ijuí: Ed. Unijuí, 1999, p. 215.

¹¹ BRASIL. **Constituição Federal (1934)**. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

Durante o período em que a Constituição Federal de 1937 vigorou, embora não tenha trazido mudanças significativas para o sistema de tributação, fez com que a partir da década de 1940, a principal fonte de receita da União, deixasse de ser Imposto de Importação para torna-se Imposto sobre Consumo (Tabela 2).

Tabela 2: Participação de cada Tributo na receita Tributária Federal 1940-1955.

Tributos	Anos			
	1940	1945	1950	1955
Importação	35,9	14,5	10,9	4,6
Imposto de Consumo	38,7	40,0	41,0	36,0
Rendas e Proventos	15,1	33,2	35,8	39,8
Selos e Afins	10,2	12,2	12,2	13,3
Outros Tributos	0,1	0,1	0,01	63,0
Total	100	100	100	100

Fonte: Oliveira (1991, p. 25)

Ao analisar a Tabela 2, percebe-se que a estruturação feita no Sistema Tributário Brasileiro pela Constituição de 1934, reflete na arrecadação brasileira a partir da década de 1940.

Por sua vez, a Segunda Guerra Mundial ocorrida entre os anos de 1939 à 1945, trouxe um grande avanço a industrialização brasileira. Neste período, o Brasil passou a exportar produtos para países que estavam em conflito, levando o país a acumular um *superávit* na balança comercial.

Argemiro J. Brum discorre sobre o assunto:

Em consequência, ao término do conflito mundial, em 1945, o Brasil era grande credor internacional, com um saldo positivo acumulado acima de 700 milhões de dólares, equivalente hoje a cerca de US\$ 5 bilhões – uma quantia respeitável na época tendo em vista o tamanho da nossa economia e mesmo da mundial¹².

O ano de 1945 marcou o fim da Segunda Guerra Mundial, como também a Era Vargas, que foi precedida entre 1946 a 1951, pelo general Eurico Gaspar Dutra. O novo presidente promulgou em 1946, uma nova Constituição Federal, no qual preservou as principais características da cobrança de tributos antes estabelecidas no texto constitucional de 1937. Contudo, com objetivo de reforçar as finanças municipais e estaduais, estabeleceu a transferência de recursos financeiros arrecadados pelo sistema tributário de competência da União para os Municípios, Estados e ao Distrito Federal.

¹² BRUM, Argemiro J. **O desenvolvimento econômico brasileiro**. 20 ed. Ijuí: Unijuí, 1999, p. 212.

No artigo 15, parágrafo 2º, o legislador constituinte estabeleceu o dever da União entregar aos Estados, Distrito Federal e Municípios, no mínimo 70% (setenta por cento) da renda arrecadada com o imposto incidente sobre o consumo de lubrificantes, combustíveis, minerais e energia elétrica.

Por sua vez, o parágrafo 4º, do artigo 15, estabeleceu que a União entregue para os Municípios, o total de 10% (dez por cento) da arrecadação do imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

O Governo Dutra além de estabelecer uma nova Constituição trouxe também mudanças políticas e econômicas, destinando investimentos em setores considerados prioritários como à saúde, alimentação, transporte e energia, através da implantação de um programa de investimentos básicos denominado de Plano Salte, que foi abandonado no ano de 1951, devido a não existência de forma clara de seu financiamento, levando a classe média a um temor de aumento na carga tributária na época.

Nesse período houve também importação de máquinas e equipamentos para as indústrias têxteis e mecânicas, para os transportes, energia e mineração. Mas a grande mudança na economia foi à abertura às importações de bens de consumo, medida esta contrária aos interesses da indústria nacional.

Os recursos financeiros usados por Dutra eram frutos das reservas cambiais acumuladas por Vargas, na época da Segunda Guerra Mundial, porém, essas reservas começaram a diminuir, como relata Rezende Filho, ao discorrer que “a reserva de divisas fora dissipada, a indústria não pôde se reequipar e os bônus acumulados nos anos de guerra foram perdidos de forma irreversível¹³”.

Diante deste cenário, o governo precisou fabricar mais papel moeda nacional, o que acabou por desvalorizar o dinheiro do país em relação ao dólar, resultando altos índices de inflação, diminuição dos salários dos trabalhadores e gerando um descontentamento generalizado.

Em meio a crise instalada no Brasil pelo governo Dutra, Getúlio Vargas, através do voto do povo, retorna ao poder em 1951, adotando novamente a política nacionalista, restringindo a importação de bens de consumo. No início desse governo, Vargas se

¹³ REZENDE FILHO, Cyro de Barros. **Economia brasileira contemporânea**. 2 ed. São Paulo: Contexto, 2002, p. 53.

pronunciava pela fórmula que ficou conhecida como Campos Sales Rodrigues Alves “sanear para depois crescer”¹⁴.

Sobre o posicionamento de Vargas, Tamás Szmrecsányi e Wilson Suzigan Wilson, tecem o seguinte comentário:

Isto se deveu fundamentalmente à forte crise cambial em que o País então se encontrava, bem como ao crescimento da inflação. A própria fórmula não deixava de mencionar que o fim último era o desenvolvimento, e salientava as dificuldades de leva-lo adiante num quadro de déficits internos e estrangulamento externo¹⁵.

Nessa fase, a indústria nacional passou a investir em áreas de grande potencial econômico como nos sistemas de transportes, nas comunicações, na produção de energia elétrica e petróleo, sendo que, dentro deste contexto, surgiu em 1952, o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, e em 1953, a Petrobrás. Houve também grande confronto entre aqueles que eram chamados de liberais, que defendiam a abertura da economia para o capital estrangeiro, e os que faziam parte do grupo nacional desenvolvimentista de Vargas. Os liberais argumentavam que a expansão industrial e a modernização da economia ficariam prejudicadas, visto que, dependiam da exportação de bens primários que estavam sujeitos a qualquer crise.

No governo de Juscelino Kubitchek, conhecido como “governo JK”, que tinha como lema “cinquenta anos em cinco”, foi outro período que marcou o desenvolvimento econômico do país. Seu mandato ocorreu no período de 1956 a 1961, que devido ao plano de metas estabelecido, houve grande desenvolvimento econômico.

À respeito do plano de metas de JK, Marcelo de Paiva Abreu destaca que as cinco principais áreas para o investimento concentravam-se na “energia, transporte, alimentação, indústria de base e educação. Além dessas, uma meta autônoma era a construção da nova capital do país, cujos gastos não estavam orçados no Plano¹⁶.

Desses investimentos, 71,3% dos recursos foram direcionadas para os setores de energia e transportes, ampliando a produção de hidroeletricidade e de carvão mineral, 22,3% destinados para as indústrias, as metas para educação e 6,4% para a alimentação (Tabela 3).

¹⁴ SZMRECSÁNYI Tamás, SUZIGAN Wilson (organizadores). **Histórica Econômica do Brasil Contemporâneo**. 2. ed. revista. São Paulo: Hucitec/ Associação Brasileira de Pesquisadores em História Econômica/ Universidade de São Paulo / Imprensa Oficial, 2002, p.20.

¹⁵ SZMRECSÁNYI Tamás, SUZIGAN Wilson (organizadores). **Histórica Econômica do Brasil Contemporâneo**. 2. Ed. revista. São Paulo: Hucitec/ Associação Brasileira de Pesquisadores em História Econômica/ Universidade de São Paulo / Imprensa Oficial, 2002, p.20.

¹⁶ ABREU Marcelo de Paiva (Organizador). **A ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989**. Rio de Janeiro: Campus, 1990, p.177.

Tabela 3: Estimativa do Investimento total no período de 1957 à 1961.

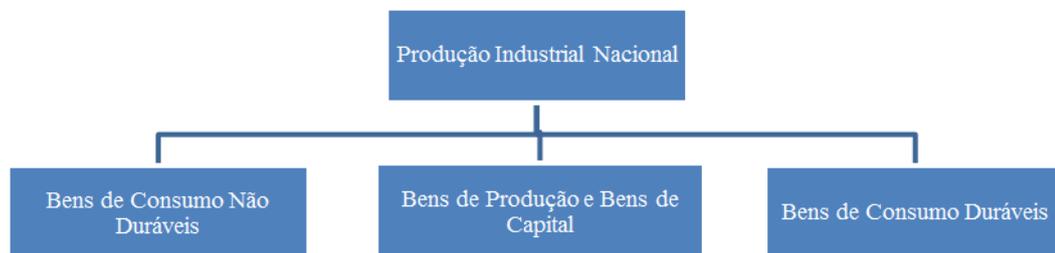
	Produção Interna Cr\$	Importação US\$	Importação Cr\$	Total Cr\$	%
Energia	110,0	862,2	69,0	179,0	42,4
Transporte	75,3	582,6	46,6	121,9	28,9
Alimentação	4,8	130,9	10,5	15,3	3,6
Ind. Básica	34,6	742,8	59,2	93,8	22,3
Educação	12,0	-	-	12,0	2,8
Total	236,7	2.318,5	185,3	422,0	100

Fonte: Abreu (2014, p.162)

Na tentativa da promoção do crescimento econômico, o governo JK buscou aumentar a capacidade geradora de energia elétrica, aumentar a produção de petróleo, aumentar linhas ferroviárias, aumentar a construção de rodovias, a elevação de produção de aço bruto, instalar indústria automobilística e produzir automóveis, interiorizar a ocupação do território, integrando o que era espaço agrário com os centros industriais, transferindo a Capital Federal do Rio de Janeiro para Brasília.

Percebe-se que ao longo do governo JK, verificou-se o tripé da produção industrial nacional (Fluxograma 1):

Fluxograma 1: Produção Industrial Nacional



Fonte: Elaboração Própria

Entretanto, muitos débitos foram contraídos pelo governo JK para financiar o plano de metas, o que resultou em grande dívida externa e inflação, provocando a queda do poder aquisitivo da população brasileira. A opção de JK pelo transporte rodoviário em detrimento do ferroviário e hidroviário tornou os produtos nacionais caros em relação aos estrangeiros. Além disso, o plano de metas aumentou a concentração do parque industrial na região sudeste, provocando maiores desigualdades sociais e migração interna desordenada e acelerada. Cidades como São Paulo e Rio de Janeiro tiveram um grande crescimento populacional.

No campo tributário, com a Emenda Constitucional nº 5, em 1961, novas discriminações de renda foram instituídas em favor dos Municípios, sendo que, a União passou a entregar 10% do total arrecado com o imposto de consumo de mercadorias e aumentou o percentual de 10%, para 15% do total arrecadado com o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Cabe ressaltar, que em 1961, o imposto sobre consumo representava 43,4% do total arrecadado pela União e o imposto sobre renda e proventos 29,6% (Tabela 4).

Tabela 4: Participação de cada Tributo na Receita Tributária Federal de 1961 à 1967

Tributos	Anos						1967
	1961	1962	1963	1964	1965	1966	
Importação	12,6	13,1	10,3	7,2	6,9	8,7	7,4
Imposto s/ Produtos Industrializados (*)	43,4	46,0	48,2	51,3	43,3	46,6	56,5
Rendas e Proventos	29,6	26,0	28,7	28,1	33,8	28,1	30,8
Selos e Afins	12,8	13,7	10,9	10,9	11,5	11,3	-
Outros Tributos	1,6	1,2	1,9	2,5	4,5	5,3	5,3
Total	100	100	100	100	100	100	100

Fonte: Oliveira (1991, p. 33)

(*) Imposto de Consumo até 1966

A presidência de João Goulart foi o último governo civil antes do período ditatorial. Marcado por uma grande crise política iniciada em 1961, o governo Goulart recebeu como herança do governo anterior, problemas econômicos como a dívida externa e a inflação.

A posse de Goulart, em 25 de setembro de 1961, ocorreu após instauração do sistema parlamentarista no Brasil, que se deu através de emenda constitucional. Segundo Marcelo de Paiva Abreu “o primeiro gabinete parlamentarista, dito de União Nacional, foi formado no dia seguinte sob a Presidência do Deputado Tancredo Neves e aprovado pelo Congresso Nacional [...]”¹⁷.

O sistema parlamentarista reduziu os poderes do presidente. Esta manobra tentou na verdade conter as forças armadas que não queriam que ele assumisse sob a alegação de que seu mandato seria um risco para a segurança nacional.

Nesse período, o cenário mundial vivenciava a Guerra Fria, uma disputa entre nações capitalistas e nações comunistas. Sobre esse período, Marcelo de Paiva Abreu, relata que:

¹⁷ ABREU, Marcelo de Paiva (Organizador). **A ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989**. Rio de Janeiro: Campus 1990, p. 200.

O Brasil reatou relações diplomáticas com a União Soviética, ainda em 1961, e na reunião da Organização dos Estados Americanos, em janeiro de 1962, divergiu da posição norte-americana, abstendo-se na votação que a aprovou a expulsão de Cuba da organização¹⁸.

Essa proximidade nas relações diplomáticas entre o Brasil e União Soviética, foi usada como argumento político pelas forças armadas. Desta forma, a elite civil para não apoiar o mandato presidencial de João Goulart, tornou o ambiente totalmente hostil e desfavorável para o governo, visando estruturar uma diretriz política e econômica.

Na medida em que o tempo passava, a inflação e o desemprego disparavam e após o plebiscito realizado em 6 de janeiro de 1963, o presidencialismo retornou com 82%, conferindo amplos poderes ao presidente, que imediatamente propôs uma ampla reforma tributária, além de reforma agrária, regulamentação de capital estrangeiro, regulamentação de remessa para o exterior e mais investimentos em saúde e educação.

Essas medidas foram consideradas políticas de caráter nacionalista e taxadas de comunistas pela elite civil, pelo empresariado e militares levando a rebelião militar que ocorreu em março de 1964 e manteve os militares no poder até o ano de 1985.

1.1.3 Desenvolvimento Econômico no Período Militar: Milagre Econômico e Endividamento

No Brasil, o período de 1964 e 1985, foi marcado pelo governo militar, que inicialmente destituiu o Presidente João Goulart e elevou à Presidência da República o Marechal Castelo Branco. O novo governo centralizava o poder político, controlava as organizações populares, porém, mantinha o entusiasmo pelo crescimento econômico. O objetivo inicial era acelerar o ritmo de desenvolvimento econômico, conter, progressivamente, o processo inflacionário, através de um Estado forte, eficiente e interventor, levando o governo em 1964, implantar o Programa de Ação Econômica do Governo (PAEG).

Sobre o PAEG, Resende aponta os seguintes objetivos:

- (i) acelerar o ritmo de desenvolvimento econômico interrompido no biênio 1962/63;
- (ii) conter, progressivamente, o processo inflacionário, durante 1964 e 1965, objetivando um razoável equilíbrio de preço a partir de 1966;
- (iii) atenuar os desníveis econômicos setoriais e regionais, assim como as tensões criadas pelos desequilíbrios sociais, mediante melhoria das condições de vida;
- (iv) assegurar, pela política de investimentos, oportunidades de emprego produtivo a mão-de-obra que continuamente afluí ao mercado de trabalho;

¹⁸ Idem, p. 202

(v) corrigir a tendência a déficits descontrolados do balanço de pagamentos, que ameaçam a continuidade do processo de desenvolvimento econômico, pelo estrangulamento periódico da capacidade de importar.¹⁹

Um dos principais objetivos do PAEG era combater o processo inflacionário, que devido à alta dívida pública herdada de governos anteriores e a necessidade de prover o desenvolvimento, acabou realizando um alto investimento em infraestrutura.

Segundo Argemiro J. Brum, o governo militar buscou aumentar a “expressão do Brasil como potência mundial²⁰”, apresentando fortalecimento do poder nacional, que possui o componente econômico, que é uma das vigas básicas.

Nesse primeiro momento, a preocupação dos militares era com o crescimento econômico de forma global. Mesmo que o PAEG visava atenuar os desníveis econômicos setoriais e regionais e melhorar as condições de vida dos membros da sociedade, tal objetivo não foi colocado em prática, exigindo o sacrifício de sucessivas gerações de importantes setores da sociedade, tais como: “educação, saúde pública, habitação de baixo custo, transporte coletivo, produção de bens de consumo de massa e outros, não eram considerados prioritários, e foram relegados a um segundo plano²¹”.

Ciryó de Barros Rezende Filho, apresenta o comparativo do percentual de gastos realizados com os benefícios sociais em 1964 antes do PAEG e 1966 após a implantação do programa em relação ao dispêndio federal dos respectivos anos.

Tabela 5: Comparativo de gastos sociais de 1964 à 1966

Gastos	Anos	
	1964	1966
Educação e Cultura	12,8%	8,71%
Saúde	4,56%	3,45%
Trabalho e Previdência Social	2,9%	1%

Fonte: Resende (2002, p. 122)

O PAEG reforçou a intervenção do Estado na economia, que ocorreu por meio de controle salarial e de preços, na indexação e estatização através de criação de diversas empresas pelo governo. Essa intervenção favoreceu alguns setores como as concessionárias de serviços públicos, bancos e algumas indústrias como, por exemplo, as de calçados.

Todavia, essa intervenção gerou grandes dificuldades para a indústria nacional, como relata Resende:

¹⁹ Idem, p. 213-212.

²⁰ BRUM, Argemiro J. **O desenvolvimento econômico brasileiro**. 20 ed. Ijuí: Unijuí, 1999, p. 302-303.

²¹ Idem.

Os setores mais atingidos foram vestuário, alimentos e construção civil. Os dois primeiros eram setores de atuação tradicional nacional, pouco oligopolizados, onde predominavam as pequenas e médias empresas, que se ressentiram especialmente da perda do poder de compra dos salários. A construção civil, área privilegiada do capital nacional, foi particularmente afetada pela redução das obras públicas, e sendo um setor de emprego intensivo de mão-de-obra não qualificada, deu à sua paralisação um caráter socialmente regressivo²².

Dentro desse cenário imposto pelo PAEG, o grande beneficiário foi o capital externo que privilegiou as subsidiárias estrangeiras estabelecidas no país e as empresas públicas que usufruíram de financiamento e empréstimos do exterior e fez com que esse capital ampliasse a sua participação na atividade produtiva no Brasil.

Inicialmente essa política de combate à inflação e a busca de capitais externos resultaram em crescimento econômico modesto, com taxas médias de crescimento anuais de 3,6%, trazendo um resultado posterior de crescimento econômico a um patamar expressivo chamado de milagre brasileiro.

No que diz respeito ao âmbito tributário, desde os meados dos anos 60, muito se discutia sobre as diretrizes para uma reforma tributária. Com o alto índice de inflação e o endividamento do setor público, o aumento da receita não acompanhava o aumento das despesas. Buscando reduzir o *déficit* do Estado, foi sugerido o aumento da carga tributária para conseqüentemente elevar a captação de recursos financeiros. Desde então, diversos normativos jurídicos foram editados, com o objetivo de criação de impostos adicionais e concessão de incentivos fiscais, no qual foi consolidado com o Código Tributário Nacional (CTN), instituído em 25 de outubro de 1966, pela Lei nº 5.172, que tratou do Sistema Tributário Nacional e regulamentou normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Com as alterações introduzidas com a Lei nº. 5.172/66, os recursos financeiros na administração da União foram centralizados. O imposto sobre exportação deixou de ser um imposto estadual para se tornar um imposto federal, adicionalmente foram instituídos o imposto sobre operações financeiras (ISOF), o imposto sobre serviços de transportes e comunicações e imposto sobre minerais.

Além da centralização da cobrança de imposto, é necessário destacar, que através do CTN foram estabelecidos novos critérios de distribuição de recursos financeiros, através dos fundos de participação dos Estados e Municípios.

²² REZENDE FILHO, Cyro de Barros. **Economia brasileira contemporânea**. 2 ed. São Paulo: Contexto, 2002, p. 123.

O ano de 1967 marcou a posse de um novo governo militar. Eleito indiretamente para presidência da república, o Marechal Arthur da Costa e Silva, logo no início do seu governo, promulgou a Constituição Federal de 1967, não alterando o cenário tributário vigente, e reeditando em 1969.

Segundo Fernando José Amed e Plínio José Labriola de Campos Negreiros “a situação tributária foi referenciada somente com a alteração no imposto relativo à extração de minerais do país, que também passou a incidir sobre a sua extração”²³.

Além de uma nova Constituição, o marechal Arthur da Costa e Silva nomeou como Ministro Antônio Delfim Neto, que ficou responsável por três ministérios da área econômica, a saber, Fazenda, Planejamento e Indústria e Comércio.

Delfim Neto elaborou o Plano Estratégico de Desenvolvimento (PED), que tinha como objetivo acelerar o desenvolvimento e frear a inflação. Esse novo modelo econômico resultou um crescimento modesto no ano de 1967 devido a fatores herdados da administração anterior.

A partir de 1968, primeiro ano de aplicação integral do PED até o ano de 1973, os resultados foram expressivos e surpreendentes, apresentando altas taxas de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), resultados positivos na balança comercial nos anos de 1968, 1969, 1970, 1973 e diminuição no índice de inflação.

Esse resultado positivo apresentado pela economia brasileira nesse período foi denominado pelo governo de “milagre brasileiro” (Tabela 6).

Tabela 6: Evolução anual da Balança Comercial, Inflação e do PIB de 1968 à 1973

Ano	Exportações (Em milhões de dólares correntes)	Importações	Saldo	Inflação %	Crescimento do PIB (%)
1968	1.881	1.855	26	25,4	11,2
1969	2.311	1.933	318	19,3	10
1970	2.739	2.507	232	19,3	8,8
1971	2.904	3.247	-343	19,5	11,3
1972	3.991	4.232	-241	15,7	11,9
1973	6.199	6.192	7	15,6	14,0

Fonte: Brum (1999, p.458)

O sucesso obtido pelo PED foi decorrente de vários fatores, como o saneamento das contas públicas pela administração de Castelo Branco, novos investimentos em infraestrutura que refletiram no setor privado, construção de usinas de energia elétrica que impactaram diretamente nas áreas de construção civil e de bens de capital, desvalorizações cambiais, isenções fiscais do imposto de renda, do imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) e do

²³ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 286.

imposto sobre produtos industrializados (IPI) sobre as operações de exportações e maior acesso a o crédito.

Essa nova política econômica favoreceu a indústria brasileira como um todo. A indústria de transformação teve um crescimento expressivo em média de 13,3% ao ano, assim como o setor terciário que também teve expansão expressiva, e o setor primário que também obteve resultado muito satisfatório.

À respeito desse crescimento, Marcelo de Paiva Abreu argumenta que:

O crescimento industrial foi particularmente significativo: no mesmo período 1968-73, a indústria de transformação cresceu a taxa de média de 13,3% ao ano (com um máximo de 16,6% em 1973) e a indústria de construção (forte absorvedora de mão-de-obra) à taxa média, ainda mais elevada, de 15% ao ano. Os serviços industriais de utilidade pública, incluindo principalmente a geração de energia elétrica, e que em boa parte estavam sob o controle do governo, apresentaram também crescimento anual da ordem de 12,1%²⁴.

Todo esse crescimento econômico e o aumento da produção industrial acabaram por refletir no consumo das famílias brasileiras, principalmente a de classe média, que teve uma melhora em sua remuneração e maior acesso ao crédito, pois, diante desses fatores, puderam adquirir novos bens de consumo considerados duráveis como automóveis e eletrodomésticos.

Por outro lado, o governo percebeu esse desenvolvimento econômico, através do aumento da arrecadação tributária em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), que saiu de um patamar de 20,8% em 1967, para 26,5% em 1973, sendo a principal fonte de arrecadação os tributos indiretos, que são aqueles transferidos ao preço de venda (Tabela 7).

Tabela 7: Evolução da carga tributária brasileira em % do PIB de 1967 e 1968

Ano	Carga Tributária Bruta		
	Tributos Diretos	Tributos Indiretos	Total
1967	7,0	13,8	20,8
1968	7,4	15,5	22,9
1969	8,3	15,9	24,2
1970	9,1	16,6	25,7
1971	9,5	15,5	25,0
1972	10,5	15,6	26,1
1973	10,9	15,6	26,5

Fonte: Gonçalves (1995, p. 7)

Entre 1974 e 1980, esse crescimento econômico continuou expressivo, porém, deu início ao declínio. A partir da década de 80 a economia brasileira entrou num grande processo de recessão. O Estado se defrontou com uma série de dificuldades para obter recursos

²⁴ ABREU, Marcelo de Paiva (Organizador). **A ordem do progresso**: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989. Rio de Janeiro: Campus 1990, p. 239.

externos e encontrar meios para equilibrar as contas públicas internas. Passou então a gastar somente o que arrecadava e combater os altos índices de inflação que se multiplicavam nos anos seguintes.

Durante o período militar, Argemiro J. Brum relata que:

(...) a economia, expandiu-se. O país industrializou-se. Multinacionais prosperaram. Grandes grupos econômicos nacionais se formaram. Várias fortunas consolidaram-se. Mas o Estado endividou-se, externa e internamente. Sua situação financeira deteriorou-se. Perdeu a capacidade de poupança e investimento. E diminuiu a possibilidade de conceder e incentivos fiscais ao setor privado²⁵.

Com todos esses problemas, o Estado ficou tecnicamente falido perdendo as condições de ser ele o principal agente condutor do desenvolvimento econômico do país, sendo um dos motivos que levou a queda do regime militar em março de 1985.

1.1.4 Desenvolvimento Econômico no Brasil Contemporâneo: combate a inflação e a busca pelo equilíbrio

Após a queda do regime militar, foi elaborada uma Constituição Federal, sendo promulgada em 1988. No período que a nova Carta Magna entrou em vigor, o Brasil passava por uma grande crise econômica, com a inflação disparada a níveis altíssimos, planos econômicos nos quais não deram certo e a fuga de investimentos externos, tudo isso agravado por uma alta dívida externa.

O texto constitucional de 1988 trouxe em seu artigo 3º os objetivos fundamentais do Estado, quais sejam: “garantir o desenvolvimento nacional e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

Além desses objetivos, a Constituição Federal de 1988, buscou ampliar os direitos sociais da população, como declarado no Capítulo II.

No que diz respeito à questão tributária, havia um entendimento que o CTN vigente desde 1967, trouxe um tratamento tributário de aperfeiçoamento para o Brasil, porém precisava de adequação à nova realidade brasileira.

Diante desse cenário, buscou-se uma descentralização dos recursos tributários da União, aumentando a autonomia dos Estados e dos Municípios, visando diminuir os desequilíbrios regionais do país.

²⁵ BRUM, Argemiro J. **O desenvolvimento econômico brasileiro**. 20 ed. Ijuí: Unijuí, 1999, p. 459.

Esse novo cenário tributário pós Constituição Federal de 1988, onde a União teve sua receita diminuída por conta dessa descentralização de impostos e maior gastos para cumprir com os direitos sociais, o caminho encontrado foi buscar novos recursos financeiros através de instituição e convergência de tributos já existentes, que não teriam suas receitas compartilhadas com os Estados e Municípios, como as chamadas contribuições sociais.

Dessa forma, a obrigação estabelecida pela Constituição Federal 1988, em dar uma maior repartição tributária entre a União e outros entes federativos com o objetivo de diminuir as desigualdades regionais no país, e ampliar os direitos sociais aos cidadãos, fez com que a tributação indireta adquirisse uma maior importância, superando ainda mais a tributação direta na formação dos recursos financeiros públicos.

Em 1989, os brasileiros elegem Fernando Afonso Collor de Mello como novo presidente da República, com a esperança de que algo seria feito para conter o alto índice de inflação que o país enfrentava na época. Para que esse objetivo fosse alcançado, foi implantado no primeiro dia de governo, o Plano Collor com um novo pacote de governo.

Entre as medidas previstas, estava o processo de privatizações, abertura da economia para importação de produtos estrangeiros e desregulamentação. Neste modelo considerado como desenvolvimento neoliberal, o “Estado reduz sua presença e sua proteção, deixando as empresas mais expostas às leis de mercado e da concorrência”²⁶.

Do ponto de vista de privatizações, entendia-se que o governo entregue pelos militares, estava “inchado”, e por esse motivo precisaria passar por um processo de desestatização, ou seja, a venda de empresas estatais para o setor privado, buscando a diminuição do *déficit* público do país, além de gerar entrada de dinheiro aos cofres públicos.

O processo de abertura da economia para importação de produtos estrangeiros impulsionou as indústrias brasileiras a fazerem frente a essas mercadorias, para que pudessem competir de igual no mercado. Para tanto, foi preciso que essas empresas passassem por um grande processo de modernização e reestruturação, para se tornarem mais eficientes. Contudo, essa nova realidade levou muitas empresas ao processo de falência.

Dentro desse cenário estabelecido pelo plano Collor, o que realmente impactou a vida da população foi o confisco do governo sobre o dinheiro particular depositado em poupanças, aplicações financeiras, ou até mesmo em conta corrente. O governo acreditava que se a moeda em circulação fosse reduzida substancial e repentinamente, a inflação acabaria. Porém, não

²⁶ BRUM, Argemiro J. O desenvolvimento econômico brasileiro. 20 ed. Ijuí: Unijuí, 1999, p. 463.

gerou nenhum resultado, a inflação continuava e o descontentamento da população foi geral, baixando significativamente a popularidade do governo Collor.

Somado os altos índices de inflação surgiram denúncias de corrupção envolvendo diretamente o presidente, o que tornou a permanência de Collor insustentável na presidência.

Corroborando Marcelo de Paiva Abreu e Rogério L. F. Werneck afirmam:

No final de 1992, na esteira de longo processo de deterioração das relações do Executivo com o Congresso, surgiram evidências de envolvimento direto do presidente num amplo esquema de corrupção que vinha sendo objeto de investigação parlamentar. Pouco mais de quatro meses depois, a situação de Collor tornou-se insustentável. Afastado provisoriamente do cargo no início de outubro de 1992, o presidente renunciou no final de dezembro, quando o processo de impeachment estava prestes a ser concluído²⁷.

Devido à renúncia de Fernando Collor, assume a presidência da república em caráter definitivo o vice-presidente Itamar Franco, que, após empossar três ministros para o Ministério da Fazenda num curto período de seis meses, nomeou o até então chanceler brasileiro Fernando Henrique Cardoso.

Buscando estabilizar o processo inflacionário e o desenvolvimento econômico, Fernando Henrique Cardoso se reuniu com grandes economistas para elaborar junto um plano econômico que sanasse e colocasse fim a inflação. Surge então o chamado Plano Real, que teve como principal objetivo acabar com o processo inflacionário que o país carregava desde o início da década de 80.

Para Argemiro J. Brum a implantação do Plano Real se deu através de três fases consecutivas: a primeira foi o ajuste fiscal, que buscou combater o *déficit* público, diminuir os gastos do estado brasileiro e o aumentar a arrecadação tributária, gerando o equilíbrio das contas públicas; a segunda foi à implantação da Unidade Real de Valor, popularmente conhecida como URV, um mecanismo indexador da economia, que serviu como fase intermediária da implantação do Plano Real do período de 1º de março a 30 de junho de 1994; e a terceira e derradeira fase foi a implantação do Real que ocorreu em 1º de julho de 1994, que eliminou a URV e demais indexadores da economia. Esse plano se mostrou eficiente ao combater a alta taxa de inflação que o país enfrentava desde a década de 80, trouxe uma estabilidade à economia brasileira, além de proporcionar uma melhora do poder aquisitivo da população menos favorecida financeiramente que mais sofriam com os altos índices de inflação e ganhos para as grandes empresas do setor privado que se reestruturaram e se modernizaram principalmente as indústrias de bens duráveis.

²⁷ ABREU, Marcelo de Paiva (Organizador). **A ordem do progresso**: dois séculos de política econômica no Brasil. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 319.

A estabilização da economia brasileira proporcionou a diminuição da linha de pobreza, reduziu a desigualdade e trouxe a possibilidade de um planejamento futuro dos indivíduos. Diante dessa nova realidade, milhões de pessoas ingressaram na sociedade de consumo.

Outra medida do governo para manter a estabilidade, foi reduzir os gastos públicos. Um dos principais fatores da hiperinflação e um dos principais mecanismos adotados para alcançar esse objetivo, foi o processo de privatização de empresas estatais de diversos setores econômicos como: mineração, telefonia, setor bancário estadual, que muitas vezes serviam de cabide de empregos e estavam nas mãos de determinados grupos políticos.

Nesse período, após implantação do plano real e a posse de Fernando Henrique Cardoso como presidente em 1º de janeiro de 1995, havia diversas propostas de reformas tributárias no Congresso Nacional, como bem destacado por Amed e Negreiros:

A emenda do deputado Luiz Roberto Ponte, que propunha extinguir todos os impostos declaratórios, com a taxaço do consumo e movimentação financeira. E também a proposta do professor da Fundação Getúlio Vargas, Marcos Cintra Cavalcante de Albuquerque, que elaborou um sistema tributário sustentado por um único imposto incidente sobre todas operações financeiras, o chamado “imposto único”²⁸.

A necessidade de uma reforma tributária se tornou urgente em razão à harmonização de tributos juntos a parceiros econômicos formado pelo bloco Mercosul, no qual o Brasil fazia parte junto com a Argentina, Paraguai e Uruguai. Dentre os objetivos, os principais eram: a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países e eliminação das restrições incidentes sobre o comércio recíproco. Entretanto, não foi esse o procedimento adotado pelo governo brasileiro para aumentar os recursos financeiros. O governo fez uso abusivo de criação de contribuições como o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), que com o decorrer do tempo passou a ser a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF).

Após a Constituição Federal de 1988, as contribuições passaram a ter um grande papel de destaque para a União devido ao seu não compartilhamento com os Estados e Municípios, o que contribuiu para o aumento da carga tributária em relação ao PIB.

Dessa forma, não houve a tão sonhada reforma tributária. De um lado a União alegava que o pacto de 1988 retirava-lhe recursos financeiros importantes para manutenção de seus gastos e por isso não poderia abrir mão de suas receitas, por outro, os Estados e os Municípios

²⁸ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 299-300.

defendiam uma reforma que lhe garantissem no mínimo, a mesma partilha de tributos definida na Carta Magna de 1988, ou mais, e dessa forma, essa reforma não ocorreu.

Entretanto, em meados do ano 2000, entrou em tramitação no Congresso Nacional a proposta de uma reforma tributária, tendo como relator da matéria o deputado Mussa Demes (PFL-PI). O principal objetivo dessa proposta foi a criação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

No contexto dessa proposta, o IVA substituiria os tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços como: IPI, ICMS, ISS, Pis/Pasep, Cofins e o salário educação. A arrecadação seria compartilhada entre a União e os Estados, os municípios ficariam com 25% da parte da receita do Estado. Com essas ações, a guerra fiscal existente, sobre o ICMS acabaria entre os Estados, como também harmonizaria o Sistema Tributário Brasileiro aos demais países integrantes do Mercosul. Porém, essa proposta não foi aprovada e o Brasil continuou segregando a tributação sobre o consumo nas três esferas do governo.

Em 2003, a presidência da república foi substituída por Luiz Inácio Lula da Silva, que recebeu o país com um ambiente econômico totalmente diferente daquele encontrado nos 80 e início dos anos 90, onde Brasil já tinha superado o processo inflacionário e iniciava a colheita os frutos desse novo ambiente favorável aos negócios.

Antes das eleições, o até então candidato Lula era contra a política econômica e contra o plano real, porém, ao assumir o governo preservou a política econômica estabelecida pelo seu antecessor baseada no tripé macroeconômico: Responsabilidade Fiscal, Metas para a inflação e Câmbio flutuante, dando sequência à filosofia implantada pelo plano real, gerando dessa forma melhoria no ambiente de negócios.

Além do ambiente interno ser favorável, o contexto internacional também vivia um bom momento econômico, em especial a China, o que favoreceu em muito as exportações brasileiras. As taxas de juros internacionais eram baixas e dentro de todo esse bom ambiente de negócios a indústria brasileira aumentou a sua capacidade produtiva para atender a demanda por consumo das famílias brasileiras.

O Brasil conseguiu acumular reservas de 200 bilhões de dólares devido ao bom ambiente econômico internacional e o superávit comercial alcançado, o que resultou internamente na diminuição das taxas de juros e aumento do crédito para consumo da família brasileira. Todo incentivo econômico concedido pelo governo refletiu na arrecadação tributária que começou a crescer e permitiu a expansão de políticas sociais de transferência de rendas já existentes no governo anterior e que se tinham unificadas no Programa Bolsa Família.

Nesse período, o Brasil se tornou a 6º maior na economia do mundo, esse resultado levou o governo a obter um grande sucesso, favorecendo sua reeleição. Contudo, em 2008, o mundo voltou a passar por uma grande crise financeira iniciada nos Estados Unidos. Devido ao incentivo de crédito imobiliário, muitas famílias americanas se endividaram, por consequência, com a queda brusca nos preços de imóveis, diversos bancos foram à falência.

Essa grande crise mundial trouxe reflexos no Brasil, levando o governo a tomar algumas medidas para minimizar a crise, incentivando o consumo da família brasileira através de oferta de crédito, diminuindo os juros e reduzindo os impostos na compra de bens duráveis como automóveis e eletrodomésticos. Todas essas ações impulsionaram o aumento da demanda e o crescimento da economia.

O controle da crise e o impulso no crescimento da economia, fez com que o governo Lula elege-se a sua sucessora a Dilma Rousseff, que assumiu a presidência no dia 01 de janeiro de 2011.

A nova presidente recebeu o país em um ambiente econômico menos favorável, com desaquecimento da economia global, com crescimento econômico próximo de zero e com a inflação acima da meta estabelecida.

Entretanto, o governo além de continuar a expansão de políticas sociais, lançou um pacote de concessão na área de infraestrutura, visto que, já não tinha mais recursos para investir em rodovias, ferrovias e portos, e a estratégia para aumentar o PIB e conter inflação através de aumento de crédito e incentivos fiscais utilizados pelo governo anterior, não deram mais certo. Neste ponto, a família brasileira já estava altamente endividada e os índices de inadimplência começaram a aumentar.

Diante dessa realidade, o sistema bancário ficou mais seletivo e o tripé econômico começou a perder força. Para colocar a inflação no centro da meta, os juros começaram a subir, o governo começou a aumentar seus gastos públicos que resultaram em descontrole das contas públicas.

Para esconder da sociedade o descontrole dos gastos públicos, o governo passa a fazer uso da chamada “Contabilidade Criativa”, que foi introduzida pelo governo apenas para fazer crer que estava cumprindo com as metas fiscais o que gerou uma total falta de transparência.

À respeito da chamada “Contabilidade Criativa” Ivan Silveira Malheiros destaca que:

A contabilidade criativa surgiu da aplicação de métodos não ortodoxos de aplicação dos princípios contábeis geralmente aceitos, manipulando as informações financeiras conforme a intenção do agente a qual poderemos resumi-la como: a manipulação dos dados contidos nas demonstrações financeiras²⁹.

No entanto, essa falta de transparência do governo acabou afetando a sua credibilidade e surgindo a desconfiança dos investidores, além de levar o povo para manifestações contra tarifa de ônibus, corrupção e gastos com a copa do mundo de 2014. Mas, apesar de toda essa insatisfação, a presidente Dilma foi reeleita para cumprir um novo mandato presidencial.

No segundo mandato da presidente Dilma, a falta de transparência e desconfiança dos investidores levaram o Brasil ao um estado de recessão da economia com um alto índice de desemprego e uma grave crise econômica, após praticamente duas décadas de desenvolvimento.

Essa crise acaba sendo potencializada pela crise política, onde o governo Dilma acabou perdendo apoio político e, mediante os escândalos de corrupção, em 2016 acabou perdendo o seu mandato por meio de *impeachment*. À respeito, vale dizer, que este foi o 2º caso de *impeachment* na história recente da democracia brasileira.

No seu lugar, quem assumiu a presidência foi o vice Michel Temer, com a responsabilidade de fazer a economia brasileira voltar a crescer e se desenvolver. Para tanto, nomeou uma nova equipe econômica com objetivo de voltar ter a confiança de investidores, gerar novos postos de trabalho e por fim colocar ponto final na recessão econômica que o Brasil enfrenta desde o ano 2015.

Para a economia brasileira voltar a seu desenvolvimento, os desafios do governo Temer visaram a redução dos gastos públicos e a implantação de reformas consideradas cruciais para a economia como, por exemplo, a reforma previdenciária e tributária.

Durante todo esse processo de desenvolvimento econômico no país, a economia agrícola para a economia industrial, o governo teve como um grande aliado o sistema tributário pautado pela tributação indireta, sendo este um fator importantíssimo que acabou refletindo diretamente na arrecadação de recursos financeiros, que no decorrer do tempo foi elevando a sua carga, à medida que o desenvolvimento foi ocorrendo.

²⁹ MALHEIROS, Ivan Silveira. **Contabilidade Criativa: Tipos de Práticas Identificadas no Setor Público Brasileiro e Suas Consequências**. São Paulo. Lualri, 2017, p. 96.

1.2 DESENSOLVIMENTO ECONÔMICO E CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

O desenvolvimento econômico de um país está relacionado ao sistema tributário. Quando o país passa por um bom período na economia, a tendência é o crescimento da atividade industrial, comercial e a prestação de serviço, elevando o consumo da família e a geração de emprego. Consequentemente, toda essa situação irá refletir na arrecadação tributária, elevando a carga tributária. Por outro lado, em momentos de crise econômica, a carga tributária pode sofrer retração.

No aspecto econômico, a carga tributária que é a soma de todos os tributos arrecadados pelos três níveis de governo, está relacionada com o produto interno bruto (PIB), que representa o soma de toda riqueza gerada pelos agentes econômicos (pessoas físicas, pessoas jurídicas, associações, fundações, entidades) do país.

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), o Brasil por possuir um sistema tributário amplo e complexo, configura entre os 30 países com a maior carga tributária no mundo caracterizado pela existência de aproximadamente de 70 tributos o que acaba se refletindo na elevação da carga tributária.

Essa elevação na carga tributária passa a ser mais percebida a partir da década de 70, do século XX, após, a reforma tributária de 1966 que consolidou no Código Tributário Nacional, onde a tributação indireta passou a ser o principal fonte de recursos financeiros do Estado e sob regime militar que no início da mesma década apresentava alto índice de crescimento econômico se refletindo no consumo da família brasileira.

Para melhor compreensão dos percentuais que representam a elevação da carga tributária sobre o PIB historicamente, segue os dados informados pelo IBGE e pela RFB, durante o período de 1950 à 2015 (Tabela 8):

Tabela 8: Evolução da carga tributária brasileira em % do PIB de 1950 à 2015

Ano	Carga tributária
1950	14,42
1960	17,41
1970	25,98
1980	24,40
1990	29,60
2000	29,80
2010	33,10
2015	32,66

Fonte: IBGE e RFB, 2016. Elaboração Própria.

Analisando a tabela histórica, é possível verificar que a partir da década de 2010, a carga tributária atinge o patamar de 33,10% do PIB brasileiro, ou seja, de toda riqueza gerada pela economia brasileira 1/3 é destinado a pagamento de tributos. Por esse motivo, se faz necessário entender como é formada a composição da arrecadação de tributos no Brasil que dá através de tributação direta e indireta.

À respeito, vale ressaltar que os tributos indiretos, muitas vezes não são de fácil diferenciação para o consumidor pela questão renda, devendo primeiramente serem diferenciados pelas alíquotas em função da essencialidade do bem ou serviço.

Os impostos diretos incidem sobre o patrimônio e a renda e são considerados tributos de responsabilidade pessoal, onde a carga tributária do tributo é suportada pelo contribuinte, sem que o mesmo a repasse o ônus financeiro para terceiros ficando responsável pelo pagamento do tributo.

Luiz Martins de Oliveira e outros colaboradores explicam que os impostos diretos classificam da seguinte forma:

(...) o imposto é direto quando em uma só pessoa reúnem-se as condições de contribuintes de fato (aquele que arca com o ônus representado pelo tributo) e de direito (aquele que é responsável pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias prevista na legislação). Ou seja, tal denominação refere-se aos impostos em que não há compensação, ou repasse num primeiro momento ao preço da mercadoria, por exemplo. Desses impostos os mais conhecidos são o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e a Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL)³⁰;

Os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre a produção e a circulação de bens e serviços, e são repassados para o preço, pelo produtor, vendedor ou prestador de serviço.

Para Eduardo Sabbag:

(...) os imposto indireto é aquele cujo o ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI)³¹.

Além dos impostos incidentes sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) e sobre os Produtos Industrializados (IPI), também são considerados tributos indiretos as contribuições para o programa de integração social (PIS/PASEP) e a contribuição para financiamento da seguridade social (Cofins), uma vez que a carga tributária desses tributos

³⁰ OLIVEIRA, Luís Martins de; et al. **Manual de Contabilidade Tributária**: Textos e Testes com Resposta. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 9-10.

³¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 424.

também é repassada para o preço e o ônus financeiro suportado pelo consumidor ou usuário final.

Entretanto, Marcelo Guerra Martins ao discorrer sobre ilusão fiscal, dentro de um contexto empresarial, entende que a tributação indireta não ocorre somente na transferência ao preço dos citados tributos no parágrafo anterior que incidem sobre bens e serviços, mas todos os ônus tributários que são pagos por pessoas jurídicas e que podem ser repassados ao preço final para o consumidor.

Porém, para fins de potencial geração de ilusão fiscal, devem ser considerados indiretos não apenas os tributos incidentes sobre a produção e o consumo, mas, em verdade, são indiretos todos aqueles pagos por pessoas jurídicas, incluindo-se as firmas individuais, independente do tipo de incidência³².

Dentro desse contexto o citado autor entende que a tributação direta ocorre somente na pessoa física, que acaba suportando a carga tributária incidente sobre a sua renda e patrimônio, sem nenhuma possibilidade de repasse do ônus tributário para terceiros.

Em suma, os tributos diretos incidem sobre o patrimônio e rendas e são suportados pelo contribuinte sem que repasse essa carga tributária para outros. Portanto, quanto maior for à renda ou o patrimônio do contribuinte, maior será o pagamento de impostos. Já os tributos indiretos, esses são repassados no preço, sendo que o consumidor ou usuário final suportam o ônus financeiro, se tornando o contribuinte de fato. O contribuinte de direito, fica responsável por realizar a apuração e repasse desses tributos aos cofres públicos.

No Brasil a principal fonte de arrecadação tributária é a tributação indireta que incide sobre bens e serviços. Nesse sentido, se faz necessário destacar que essa tributação incide sobre o consumo, que por sua vez são bens e serviços que se destinam a suprir as necessidades básicas humanas e fazem parte do nosso dia a dia como: alimentos, roupas, um eletrodoméstico entre outros.

Paul A. Samuelson e William D. Nordhaus, afirmam que: “[...] o consumo das famílias é despesa em bens e serviços finais comprados para a satisfação adquirida ou das necessidades originais pelo o seu uso”³³.

Colaborando com a abordagem, Marco Antônio Vasconcelos e Manuel Enriquez Garcia argumentam que:

³² MARTINS, Marcelo Guerra. **Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos**. Direito Público, Porto Alegre, v.13, n.73, p. 80, jan./fev. 2017.

³³ SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. **Economia**. 14 ed. Portugal: McGraw-Hill de Portugal, 1993, p. 504.

(...) os bens de consumo destinam-se diretamente ao atendimento das necessidades humana. De acordo com sua durabilidade, podem ser classificados como duráveis (por exemplo, geladeiras, fogões, automóveis) ou como não duráveis (alimentos, produtos de limpeza)³⁴.

A carga tributária que incide sobre os bens de consumo no Brasil, é determinada pelos tributos que oneram os produtos finais, ou seja, são repassados no preço de bens e serviços da indústria, comércio e prestadores de serviços, recaindo sobre o consumidor ou usuário final.

Assim, entende-se existir uma relação entre o rendimento, o consumo e a tributação, de forma que, quanto maior for o rendimento de uma família, maior será o seu consumo e menor será o impacto tributário dos produtos consumidos, quanto menor for o rendimento de uma família, menor será o seu consumo e maior será o impacto tributário sobre os produtos consumidos.

Enquanto que em outros países inclusive membros do Mercado Comum do Sul (MERCOSUL) aplicam o Imposto sobre Valor Agregado pelo Governo Central, no Brasil os impostos sobre consumo são aplicados pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios³⁵.

De competência da União temos como tributos indiretos o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, o Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público – Pis/Pasep; o Imposto Sobre Importação de Produtos Estrangeiros – II, o Imposto Sobre Exportação IE, o Impostos Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários.

De competência dos Estados e Distrito Federal temos como tributo indireto o imposto incidente 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 (ICMS). Por sua vez, de competência municipal temos o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN).

De competência da União, o IPI incidente sobre a industrialização de produtos, previsto no inciso IV, do artigo 153, da Constituição Federal, sendo seletivo em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais supérfluo ou nocivo à saúde o produto for, maior será a sua tributação.

³⁴ VASCONCELOS, Marco Antonio; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de economia**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 10.

³⁵ BRASIL. **Estudo da Relação da Carga Tributária versus Retorno dos Recursos à População em Termos de Qualidade de Vida**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

A apuração do IPI obedece ao princípio da não-cumulatividade, compensando o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas operações anteriores. O IPI é considerado um imposto real, sua incidência não leva em consideração as condições do contribuinte, recaindo sobre os produtos da indústria. Suas alíquotas variam de 0 a 300% (no caso de cigarros).

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) é de competência da União, conforme inciso I, do artigo 195, da Constituição Federal, a Cofins foi instituído pela Lei Complementar nº 70/91 e incide sobre o faturamento mensal de pessoas jurídicas ou equiparadas a tal pela legislação do Imposto de Renda (IR). O recurso de sua arrecadação destina-se a financiar a seguridade social, podendo atender o princípio da não cumulatividade e também cumulatividade. Dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica perante a legislação do IR, suas alíquotas é 3% na modalidade cumulativa e 7,6% na modalidade não cumulativa.

O Programa de Integração Social (PIS) previsto no artigo 239, da Constituição Federal, e de competência da União, foi criado pela Lei Complementar nº 7, de 1970. Incide sobre o faturamento mensal de pessoas jurídicas ou equiparadas a tal pela legislação do IR. Objetiva financiar o seguro desemprego e o pagamento do abono anual para empregados que recebem até dois salários mínimos. Atende o princípio da não cumulatividade e também cumulatividade. Dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica perante a legislação do IR, suas alíquotas é 0,65% na modalidade cumulativa e 1,65% na modalidade não cumulativa.

O ICMS, um dos tributos mais importantes quando se refere ao consumo é de competência Estadual e está previsto no inciso II, do artigo 155, da Constituição Federal. Incide sobre a circulação de mercadorias, sobre o serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e sobre o serviço de comunicação. Obedece ao princípio da não cumulatividade, podendo ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviço.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência municipal e está previsto no inciso III, artigo 156, da Constituição Federal. Incide sobre prestação de serviços definidos na Lei Complementar nº 116/2003. Está amparado no princípio da cumulatividade e suas alíquotas variam de 2% a 5%.

A imposição de tributos sobre o consumo no Brasil em 2015 aproximou-se de 50% de toda a arrecadação tributária (Tabela 9).

Tabela 9: Fonte de arrecadação do Sistema Tributário Brasileiro no ano de 2015.

Tipo de Base	R\$ milhões	%
Total da Receita Tributária	1.928.182,85	100%
Tributos sobre a Renda	352.305,41	18,27%
Tributos sobre a Folha de Salários	498.034,80	25,83%
Tributos sobre a Propriedade	85.696,87	4,44%
Tributos sobre Transações Financeiras	34.686,30	1,80%
Tributos sobre Bens e Serviços	957.923,77	49,68%
Outros Tributos	-464,30	- 0,02%

Fonte: RFB, 2015 - Elaboração Própria.

Ao analisar os valores apresentados para o ano de 2015, o Brasil arrecadou o total de R\$ 1.928.182,85, sendo que desse total o valor de R\$ 957.923,77 referem a tributos incidentes sobre o consumo, o que representa praticamente a metade de todos os tributos arrecadados no país.

Ressalta-se que cada vez que é efetuada uma compra, seja no supermercado, farmácia, restaurantes ou qualquer outro estabelecimento, é pago uma porcentagem que é destinada arrecadação de tributos indiretos.

De acordo com o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), esses números indicam que o país está na contramão da cobrança de tributos em relação aos países desenvolvidos, como por exemplo, no Japão e nos Estados Unidos que a tributação sobre o consumo é abaixo dos 20%³⁶.

Após o estudo e a identificação que a tributação indireta é principal fonte de receita do erário público brasileiro, é possível discorrer sobre a evolução da tributação indireta no Brasil.

³⁶ IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo**. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2489/Na-contramao-do-mundo-Brasil-tributa-mais-o-consumo>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

2 EVOLUÇÃO E ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

O presente capítulo trata da evolução da tributação indireta no Brasil, e será fundamentado nas Constituições brasileiras e na Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional que se alinhou ao desenvolvimento econômico do país.

Além do histórico da tributação indireta é necessário uma análise dos aspectos relevantes da tributação indireta que refletem no rendimento das famílias brasileiras através do consumo de bens e produtos.

2.1 EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

A primeira Constituição do país promulgada no Brasil Império em 1824, pouco contribuiu em matéria tributária, destacando-se apenas na adoção do princípio da capacidade contributiva, elencado no artigo 179, inciso XV, *in verbis*:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Império, pela maneira seguinte.

[...]

XV - ninguém será exemplo de contribuir para as despesas do estado em proporção dos seus haveres³⁷.

Em 1891, com a promulgação da Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, o legislador trouxe um tratamento diferente aos tributos, principalmente no que diz respeito às repartições de competências tributárias entre a União e os Estados. Essa competência foi estabelecida entre os artigos 7º e 9º, do texto constitucional³⁸.

No cenário onde a matriz econômica era a exportação de produtos agrícolas e o país dependente de importações para manter a sua infraestrutura, a tributação indireta se dava por meio de tributos incidentes sobre o comércio exterior. Os dois impostos que se destacavam eram o imposto sobre importação de procedência estrangeira de competência da União e o

³⁷ BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

³⁸ BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

imposto sobre exportação de mercadorias de sua própria produção de competência dos Estados.

Até 1934, o imposto de importação era a principal fonte de recursos financeiros do Estado brasileiro, correspondendo em média pela metade da arrecadação da União, enquanto o imposto sobre o consumo representava em torno de 27,47% da receita e o imposto sobre renda e proventos 4,42%. Após o início da segunda grande guerra mundial, como o Brasil já tinha iniciado o seu processo de industrialização em substituição as importações, o governo passou a buscar nova base de receita tributária, colocando como principal fonte de receita o imposto sobre o consumo seguido do imposto sobre rendas e proventos.

Quanto à competência estadual, a Constituição de 1934 estabeleceu a incidência de impostos sobre: consumo de combustíveis de motor de explosão; vendas e consignações efetuadas por comerciantes e produtores, inclusive os industriais (IVC) e fixou a alíquota máxima de 10% do Imposto de Exportação.

O Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), se tornou a principal fonte de arrecadação do Estado, como revela Fabricio Augusto de Oliveira: “[...] em 1951, chegou a representar 77% do total das receitas estaduais e mais de 90% em 1964, ano em que atingiu 45% do total agregado das receitas federais, estaduais e municipais”³⁹.

A Constituição de 1937, promulgada em 10 de novembro, não representou nenhuma mudança no Sistema Tributário Brasileiro. A nova Carta Magna de 1946, além de preservar as principais características do sistema tributário estabelecido pelo texto constitucional de 1937, institucionalizou a transferência de recursos financeiros arrecadados pela União aos Estados, Distrito Federal e Municípios e diminuiu a alíquota do imposto de exportação de 10% para 5%.

Devido o apoio do governo federal nos anos 50 ao crescimento econômico e desenvolvimento industrial, houve um grande aumento das despesas públicas, porém, não houve um aumento de arrecadação tributária na mesma proporção, resultando no endividamento do setor público causando altos índices de inflação na economia brasileira.

Diante desse cenário, buscou-se na reforma tributária de 1966 a solução para recompor a capacidade de financiamento do setor público, centralizando a cobrança de impostos na figura da União.

³⁹ Idem, p. 37.

Essa reforma tributária se deu através da Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que consolidou o Código Tributário Nacional, tratando do Sistema Tributário Nacional e instituindo normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

Após a reforma tributária de 1966, o imposto sobre consumo de competência da União foi substituído pelo Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), passando a atender o princípio da não-cumulatividade, estabelecendo o direito a crédito de operação anterior, o que beneficiou as indústrias, visto que, a tributação incidiria somente sobre o valor agregado.

Também é atribuído ao IPI, o princípio da seletividade em função da essencialidade dos produtos, o que significa dizer que, quanto mais essencial o produto, menor será a alíquota incidente sobre ele, quanto mais supérfluo for o produto, maior será a alíquota incidente sobre ele.

Além das alterações de competência tributária da União, ocorreram mudanças no âmbito Estadual e Municipal. No Estadual o IVC se transformou no imposto sobre operações relativas à circulação de mercadoria (ICM), também de caráter não cumulativo, incidindo sobre o valor agregado. De competência Municipal, foi instituído o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) substituindo o imposto sobre indústria e profissões, que ampliou a base de incidência tributária dos Municípios.

O Código Tributário Nacional, instituído pela Lei nº. 5.172/66, foi um marco no ordenamento jurídico do Brasil, pois centralizou a cobrança de imposto na União e atribuiu a ela à competência de dez impostos, ficando para os Estados e Municípios a competência de somente dois impostos (Quadro 1).

Quadro 1: Classificação de impostos de acordo com a Lei nº 5.172/66

Impostos	Competência	Classificação
Imposto sobre importações	União	Indireto
Imposto sobre exportações	União	Indireto
Imposto sobre a propriedade territorial rural	União	Direto
Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza	União	Direto
Imposto sobre produtos industrializados	União	Indireto
Imposto sobre operações financeiras	União	Indireto
Imposto sobre transportes e comunicações	União	Indireto
Imposto sobre combustíveis e lubrificantes	União	Indireto
Imposto sobre energia elétrica	União	Indireto
Imposto sobre minerais	União	Indireto
Imposto sobre circulação de mercadorias	Estadual	Indireto
Imposto sobre a transmissão de bens imóveis	Estadual	Direto
Imposto sobre serviços de qualquer natureza	Municipal	Indireto
Imposto sobre propriedade territorial urbana	Municipal	Direto

Fonte: Lei nº. 5.172/66 – Elaboração Própria.

Em breve análise do demonstrativo apresentado no Quadro 1, nota-se que desde a entrada em vigor do CTN, em 1º de janeiro de 1967, a principal classificação dos impostos no Brasil é a tributação indireta, ou seja, é a mesma classificação aplicada até hoje que é a principal fonte de arrecadação tributária do Estado brasileiro.

À respeito, Luiz Antônio Ramalho Zanoti e Maria de Fátima Ribeiro afirmam que “a incidência de impostos indiretos, existentes no Brasil, tem pesadas consequência sobre o preço final dos produtos, sobrecarregando o usuário final”⁴⁰.

Além dos impostos indiretos já existentes, no início dos anos 70, surgiram as contribuições de caráter sociais destinadas ao Programa de Integração Social (PIS) e também ao Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP).

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7 de 1970, com objetivo de promover a integração social do empregado na vida e desenvolvimento das empresas. Por sua vez, o PASEP foi instituído pela Lei Complementar nº 8 de 1970, com o objetivo de beneficiar os funcionários públicos.

Desde a instituição em 1970, o PIS passou por diversas modalidades de incidência, como o PIS Dedução, PIS sobre Faturamento e PIS sobre Folha de Pagamento. Dentro dessas modalidades a que se destaca é aquela mediante recursos próprios da empresa calculada sobre o faturamento, sendo esta aplicada até os dias atuais, classificada como tributo indireto.

No que diz respeito ao PIS e ao PASEP, é importante destacar a unificação dos fundos que ocorreu a partir de 1º de julho de 1976, por determinação da Lei Complementar nº 26 de 1975, passando ter a denominação de PIS/PASEP.

Através do Decreto Lei nº 1940, de 1982, foi criada a contribuição social, destinada ao Fundo de Investimento Social (FINSOCIAL), com objetivo de custear investimentos de caráter assistencial em alimentação, habitação popular, saúde, educação, justiça e amparo ao pequeno agricultor. Essa contribuição foi considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal (STF) e extinta pela Lei Complementar nº 70 de 1991.

Em 1988, o Brasil passou a ter uma nova Constituição Federal, que teve como objetivo central a federação, aumentando a autonomia dos entes federativos devido à descentralização de impostos na pessoa da União. Diante desse novo cenário imposto pela Carta Magna de 1988, alguns impostos de competência da União incidentes sobre a energia elétrica,

⁴⁰ ZANOTI, Luiz Antônio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fatima. O Tributo Como Fator de Geração de Justiça Fiscal e do Bem Estar Social. *Argumentum*. Revista de Direito. Universidade de Marília, v. 6. Marília: UNIMAR, 2006, p. 65.

combustíveis e lubrificantes e minerais, foram incorporados à base de incidência do ICM, de competência Estadual, tendo como argumento que tais bens são produtos que circulam.

Através da redação da Emenda Constitucional nº 3, de 17 de março de 1993, o ICM passou a englobar também os serviços de prestações de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior se tornando então o chamado ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação).

Para Roque Antônio Carraza, o ICMS engloba pelo menos cinco impostos diferentes:

- a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas a circulação de mercadorias), que, de algum modo, compreende o que nasce na entrada de mercadorias importadas do exterior;
- b) o imposto sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal;
- c) o imposto sobre serviços de comunicação;
- d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica;
- e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição ou consumo de minerais⁴¹.

De igual forma que o ICMS, o Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN) de competência Municipal, também teve a sua base de incidência ampliada pela Constituição de 1988, o que resultou em uma maior arrecadação tributária pelos Estados e Municípios e uma diminuição da arrecadação da União. Neste sentido, a Tabela 11 apresenta a receita tributária por nível de governo em percentual do PIB:

Tabela 10: Receita Tributária por nível de governo em % do PIB

Anos	Distribuição (%)		
	Municípios	Estados	União
80	8,65	22,17	69,18
88	9,66	27,26	63,09
90	13,51	27,58	58,90

Fonte: Amed e Negreiros (2000, p. 477).

Após esse novo cenário, onde a União teve sua receita diminuída por conta da descentralização de impostos e maior gastos para cumprir com os direitos sociais, o caminho encontrado foi buscar novos recursos financeiros através de instituição e convergência de tributos já existentes, que não teriam suas receitas compartilhadas com os Estados e Municípios, como as chamadas contribuições sociais. Uma dessas, a contribuição para o PIS/PASEP, foi recepcionada pelo Texto Constitucional de 1988, através do artigo 239,

⁴¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros Editoras, 2008, p. 34.

passando a financiar o programa do seguro desemprego e o abono salarial de um salário mínimo, para aqueles que fazem *jus* ao direito do recebimento do respectivo benefício.

Além da contribuição para o PIS/PASEP já existente no Sistema Tributário Brasileiro, após a Constituição de 1988, também foram instituídas as seguintes contribuições e impostos: Contribuição Social sobre o Lucro (CSL) através da Lei nº 7.689/88, a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) através da Lei Complementar nº 70/91 que sucedeu o Finsocial, o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF) através da Lei Complementar nº 77/93 que com o passar do tempo foi substituído pela Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF) através da Lei nº 9.311/96.

A Contribuição Social sobre o Lucro foi instituída pela Lei nº. 7.689/88, incidindo sobre o resultado do exercício e com destinação da receita para o financiamento da seguridade social. Os contribuintes são as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que são equiparadas pela legislação do imposto de renda.

A Lei Complementar nº 70/91, instituiu a Cofins (Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social). Sua receita é destinada exclusivamente às despesas da Seguridade Social, que envolve as áreas de saúde, previdência e assistência social. Os contribuintes são as pessoas jurídicas, inclusive as equiparadas pela legislação do imposto de renda, sendo que sua incidência é o faturamento auferido pelas empresas através da venda de produtos, revenda de mercadorias e serviços prestados.

No ano de 1996, foi instituída a CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), em substituição ao IPMF, incidente sobre a movimentação bancária, destinada a cobrir despesas com a saúde e com prazo de duração de 13 meses. Contudo, essa contribuição foi revogada diversas vezes tendo o ano de 2007, como último ano de sua vigência.

Ao analisar a instituição dessas contribuições é possível perceber o objetivo de financiar a Seguridade Social, que anteriormente era financiada pelas contribuições que incidiam sobre a folha de salários, e que após a Constituição Federal de 1988, passou a incidir também sobre faturamento e lucro das empresas.

Vale ressaltar, que, quem realmente paga pelos benefícios da Seguridade Social é a própria população, através dos produtos de consumo, visto que essas contribuições, são repassadas ao preço final, ficando o consumidor ou usuário final o ônus das tais chamadas contribuições, cabendo ao Estado a responsabilidade de administrar e investir os recursos financeiros dentro do que foi estabelecido ao instituir a cobrança da contribuição.

Além das contribuições, é importante destacar a instituição da Lei Complementar nº 87, de 1.996, conhecida como Lei Kandir, que deu aos Estados e ao Distrito Federal um direcionamento na cobrança do ICMS sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Com a criação da lei, o governo buscou favorecer o saldo da balança comercial através da desoneração do ICMS sobre as exportações de produtos primários e produtos industrializados semielaborados, ou serviços.

Outra importante medida criada no ano de 1996, foi a edição da Lei nº 9.317, que trouxe um regime tributário diferenciado e simplificado para as microempresas e empresas pequeno porte (Simples)⁴² e o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições devidos por esse tipos de empresas, que asseverou o estabelecido no artigo 179 do texto constitucional.

No ano de 2.002, foi editada a Medida Provisória nº 66, convertida na Lei nº 10.637/02. Como principal objetivo, a lei extinguiu parcialmente o regime de cumulatividade aplicado na contribuição destinada ao PIS/PASEP, além de aumentar a alíquota de 0,65% para 1,65% para as pessoas jurídicas descritas no texto legal. Nesse mesmo diapasão, em 2003, foi elaborada a MP nº 135, posteriormente convertida na Lei nº 10.833/03, extinguindo parcialmente o regime de cumulatividade para a Cofins.

Cleônimo dos Santos e Sidney Ferro Barros destacam que “em ambos os casos, foi mantida a versão cumulativa das contribuições que abrange um universo significativo de contribuintes, principalmente aqueles tributados com base no lucro presumido”⁴³.

No tocante aos tributos de competência dos municípios, no ano de 2003, foi editada a Lei Complementar nº 116, que estabeleceu quais os serviços estão sujeitos à incidência do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN), como também a definição do local do imposto devido e a alíquota máxima de 5%. Posteriormente, foi elaborada a Lei Complementar nº 157 de 2016, que estabeleceu a alíquota mínima de ISSQN de 2%. Assim, os municípios brasileiros não podem aplicar alíquota de ISS abaixo de 2% e nem acima de 5%. Nota-se, portanto, a importante participação da tributação indireta no Sistema Tributário Brasileiro refletindo no rendimento das famílias brasileiras.

⁴² O Simples foi extinto em 2007 pela Lei Complementar 123/2006, a qual instituiu um novo regime tributário para as microempresas e empresas de pequeno porte denominado de Simples Nacional.

⁴³ SANTOS, Cleônimo dos; BARROS Sidney Ferro Barros. **Imposto de renda das pessoas jurídicas para contadores**. 10 ed. – São Paulo: IOB SAGE, 2015, p. 633.

2.2 ASPECTOS RELEVANTES DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO BRASIL

Diante do complexo Sistema Tributário Brasileiro que é formado por bases tributárias incidentes sobre a propriedade, renda e consumo, destaca-se como principal fonte de arrecadação a tributação indireta, que possui diversos aspectos relevantes, que são transferidos para o consumo de bens e serviços e conseqüentemente refletindo no rendimento das famílias brasileiras.

Neste sentido, o presente estudo passa a analisar os princípios da seletividade, da cumulatividade, da não cumulatividade, além da regressividade e do “cálculo por dentro”.

2.2.1 Princípio da Seletividade

A aplicação do princípio da seletividade pode ser entendida como uma diferenciação de alíquotas em decorrência da necessidade do consumo social dos produtos, refletindo em uma maior ou menor carga tributária para as famílias brasileiras.

Corroborando com a abordagem, Lúdio Camargo Fabretti argumenta sobre o princípio da seletividade afirmando que:

Cumpra-se o princípio da seletividade comparando produtos, mercadorias ou serviços, para que quanto mais supérfluos forem os produtos tanto maior será a alíquota que sobre eles incidirá e, ao contrário, se de primeira necessidade, as alíquotas devem ser abrandadas ou, dependendo do caso, até zeradas⁴⁴.

O princípio da seletividade é atribuído aos impostos ICMS e IPI, através da própria Constituição Federal de 1988. É aplicado em função da essencialidade do produto, ou seja, quanto mais supérfluo ou nocivo à saúde o produto for, maior será a sua tributação, e quanto mais essencial e benéfico à saúde, menor será a sua tributação.

Na visão de Aliomar Baleeiro, a essencialidade refere-se à:

(...) adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país. As mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito, isto é, o supérfluo das classes de maior poder aquisitivo⁴⁵.

Contudo, ao analisar o texto constitucional de 1988, especificamente os artigos 153 e 155 que tratam da competência tributária da União, dos Estados e do Distrito Federal para

⁴⁴ FABRETTI, Lúdio Camargo. **Contabilidade tributária**. 14 ed. - São Paulo: Atlas, 2014, p.126.

⁴⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 11 ed. atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2000, p. 347-348.

instituir impostos, percebe-se que existe uma distinção na redação do texto referente ao princípio da seletividade do IPI e do ICMS.

No artigo 153, § 3, inciso I, o legislador determinou que o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto⁴⁶”, demonstrando categoricamente a ordem que deve ser aplicado o princípio da seletividade de forma obrigatória e não facultativa em relação ao IPI.

A aplicação do princípio da seletividade do IPI ocorre através das alíquotas incidentes sobre os produtos industrializados, que deve levar em conta o grau de essencialidade do produto. Sendo assim, as alíquotas variam de não tributado até o percentual de 300% no caso de fumos, e são determinadas pela tabela de incidência do IPI (TIPI), que atualmente está regulamentada pelo Decreto nº. 8.950/16.

Em relação ao ICMS o artigo 155, § 2, inciso III, determina que: “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços⁴⁷”. Nesse sentido, ao analisar somente o texto constitucional, o intérprete pode ter um entendimento equivocado que a aplicação do princípio da seletividade ao ICMS é facultativa.

Entretanto, quando se trata do princípio da seletividade deve ser observado o princípio da capacidade contributiva, estabelecido no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988, que por uma simples definição, é a capacidade econômica de pagar tributos, ou seja, esse princípio tem o objetivo de dar um tratamento tributário diferenciado para aquelas pessoas de menor capacidade econômica com o objetivo de promover a justiça fiscal em relação aos tributos indiretos que tem como tendência a regressividade.

Com base no princípio da capacidade contributiva, a seletividade em função da essencialidade deve ser aplicado ao ICMS de forma análoga ao IPI, se tornado então obrigatória e não facultativa aos entes tributantes desse imposto.

À respeito, Roque Antônio Carraza afirma:

(...) que o “poderá”, existente no dispositivo constitucional em análise, equivale a um peremptório “deverá”, tal qual presente no inciso I, do parágrafo 3º. do artigo 153 da CF/88, que estabeleceu a observância ao princípio da seletividade para o IPI. Dessa forma, este princípio exige que o ônus econômico do ICMS recaia sobre mercadorias ou serviços, na razão direta de sua superfluidade e na razão inversa de sua necessidade, tomando como parâmetro o consumo popular⁴⁸.

A aplicação do princípio da seletividade se dá através de alíquotas atribuídas às mercadorias, serviços de transportes interestaduais, intermunicipais e de comunicação. No

⁴⁶ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 19 de set. 2017.

⁴⁷ Idem

⁴⁸ CARRAZA, Roque Antonio. **ICMS**. São Paulo: Malheiros. 13 ed., 2009, p. 438 e 439.

Estado de São Paulo essas alíquotas estão determinadas nos artigos 52 a 56C do Decreto nº 45.490/00.

Além das alíquotas de IPI e ICMS atribuídas aos produtos, o princípio da seletividade se aplica também através de benefícios fiscais como a isenção e redução na base de cálculo. Portanto, para que os Estados e o Distrito Federal possam aplicar esses benefícios na legislação interna do ICMS, primeiramente é preciso ter aprovação do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz).

Dentro do contexto da seletividade do IPI e do ICMS, surge uma linha de raciocínio onde os produtos de primeira necessidade, como os de alimentação devem ser menos tributados do que os produtos considerados supérfluos e nocivos à saúde como cigarro, bebidas alcoólicas e artigos de beleza. Com base nesse entendimento, é importante destacar que esse princípio visa proteger o consumidor final, que nesse caso são representados pelas famílias brasileiras e que de fato suportam a carga tributária e não as empresas produtoras ou comerciais que são consideradas contribuintes de direito.

2.2.2 Princípio da Cumulatividade

O princípio da cumulatividade consiste em atribuir tributos aos produtos em cada etapa de produção e comercialização, dessa maneira, o tributo cobrado na operação anterior constitui base de cálculo do tributo cobrado na etapa seguinte, gerando a incidência em cascata, e cada vez mais, encarecendo o produto ou serviço, que no final irá onerar ainda mais o consumidor final representado pelas famílias brasileiras.

Por sua vez, em relação aos contribuintes de direito que são as pessoas jurídicas que recolhem os tributos, eles não tem o direito a crédito tributário das operações anteriores.

A Receita Federal do Brasil apresenta o seguinte conceito de tributos cumulativos:

Tributos, de base ampla, que incidem sobre transações de bens e serviços de forma plurifásica ou monofásica e que não possuem mecanismo de compensação, nas etapas posteriores, do tributo pago na(s) etapa(s) anterior (es). Estão sujeitos, portanto, ao fenômeno da incidência em cascata.⁴⁹

Esta categoria abrange os seguintes tributos: Cofins do regime tributário Lucro Presumido, PIS/Pasep do regime tributário Lucro Presumido, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte

⁴⁹ BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil – 2014**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. p. 46. Acesso em: 06 ago. de 2016.

(Simples Nacional), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do regime de tributação do Lucro Presumido (CSLL-LP), Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) do regime de tributação do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - Lucro Presumido (IRPJ-LP), Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISSQN).

É importante destacar que o tributo cumulativo incide sobre o faturamento das pessoas jurídicas e causa um grande impacto negativo nas etapas de produção, distribuição e venda a varejo dos produtos, além de incidir sobre os bens de capital, fator que muitas vezes leva a não investimento por parte das empresas em máquinas e equipamentos interferindo até mesmo no desenvolvimento econômico do país.

Outro ponto negativo, que diz respeito à cumulatividade, é o reflexo nos produtos e matérias primas internas. Ao adquirir matérias primas importadas no desembaraço aduaneiro, a indústria esta sujeita somente a incidência de Pis/Pasep e Cofins, não existindo a incidência de demais tributos como o IRPJ, CSLL, Simples Nacional. Esse fato acaba dispondo uma vantagem sobre a matéria prima nacional, já que no mercado externo, o produto nacional mesmo amparado pela imunidade perde competitividade, uma vez que houve tributação cumulativa nas etapas anteriores.

Diante de um cenário desfavorável dos produtos brasileiros no mercado externo, o governo brasileiro promulgou a Lei nº 9.363/96, instituindo o crédito presumido do IPI, ressarcindo o valor do Pis/Pasep da Cofins para as empresas produtoras e exportadoras.

Esse instrumento jurídico permite as empresas produtoras e exportadoras, um crédito para ser compensado nos débitos apurados no IPI, ou na impossibilidade da compensação, a solicitação de um ressarcimento em moeda corrente.

O percentual a ser aplicado sobre a compensação do IPI ou ressarcimento é de 5,37% sobre as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens, utilizados no processo produtivo de produtos que serão exportados⁵⁰.

Entretanto, essa medida de estabelecer o crédito presumido pode ser insuficiente para compensar o ônus tributário atribuído ao produto, pois, o produto brasileiro continuará em desvantagem no mercado externo, ou poderá ser mais do que suficiente, o que acabaria gerando um subsídio. Porém, para se chegar a uma conclusão se é ou não suficiente, é preciso realizar um estudo mais aprofundado, o que não é objetivo do presente trabalho.

Outra medida tomada pelo governo brasileiro na busca de uma solução da oneração dos produtos por cumulatividade, ainda que de forma parcial, foi a instituição da não

⁵⁰ A base de cálculo do crédito presumido se dá seguinte forma: $5,37\% \times (\text{exportação/receita operacional bruta}) \times$ sobre as aquisições de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens.

cumulatividade do Pis/Pasep e Cofins pelas Leis n^os 10.637/02 e 10.833/03, respectivamente, das pessoas jurídicas tributadas pela legislação do Imposto de Renda, com base no lucro real.

De acordo com Santos, não foram incluídas na sistemática da não cumulatividade:

a) as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro presumido ou arbitrado; b) as sociedades cooperativas (exceto as de produção agropecuária e as de consumo); c) as pessoas jurídicas (entidades financeiras e assemelhadas); d) empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores, referidas na Lei n^o 7.102/1983; e) as pessoas jurídicas optantes pelo Simples; f) as pessoas jurídicas imunes a impostos; g) os órgãos públicos, as autarquias e as fundações públicas federais, estaduais e municipais e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei (artigo 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal de 1988); h) as receitas decorrentes das operações sujeitas à substituição tributária das contribuições; i) as receitas das pessoas jurídicas integrantes do Mercado Atacadista de Energia Elétrica (MAE) submetidas ao regime especial de tributação⁵¹.

As Leis n^os 10.637/02 e 10.833/04, além de estabelecerem o regime não cumulatividade das contribuições para o Pis/Pasep e Cofins somente para pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro real, elegeram algumas receitas que ficaram de fora desse regime, criando dessa maneira uma apuração concomitante, onde o contribuinte deve se atentar simultaneamente as regras de apuração cumulativa e não cumulativa.

As alíquotas aplicadas no regime cumulativo são de 0,65% para a contribuição do Pis/Pasep e 3% para Cofins, no regime não cumulativo são de 1,65% e 7,6% respectivamente, sendo que essas alíquotas se estendem ao crédito.

No objetivo de proteger e favorecer a comercialização dos produtos internos, em relação a importação de produtos estrangeiros, em 2004 foi publicada a Lei n^o 10.865, que dispõe sobre a contribuição para o Pis/Pasep e Cofins incidentes sobre bens importados. Essa lei com sua posterior alteração através da Lei n^o 13.137/15, determina que sejam aplicadas a alíquota de 2,1% para o Pis/Pasep e 9,65% para Cofins totalizando um percentual de 11,75% para as duas contribuições.

A incidência dessa cobrança alcança o importador de produtos estrangeiros, que pode ser tanto a pessoa física como pessoa jurídica. Dessa forma as pessoas jurídicas abrangidas pelo regime não cumulativo tem o direito de se apropriar de créditos referentes à Pis/Pasep e Cofins na importação e compensá-los na venda desses produtos no mercado interno.

⁵¹ SANTOS, Cleônimo dos. **PIS/PASEP e COFINS**: como calcular e recolher. São Paulo: IOB, 2015, p. 28 e 50.

Percebe-se que a legislação penalizou os contribuintes que não fazem parte do regime não cumulativo, que geralmente são aquelas empresas consideradas pequeno e médio porte, que não tem o direito de crédito do Pis/Pasep e Cofins cobrados na importação de produtos e que acabam repassando esse custo tributário no preço para o consumidor final.

Embora, algumas medidas foram tomadas por parte do governo para minimizar os impactos negativos da tributação cumulativa, principalmente no que se refere o PIS/Pasep e Cofins, outros tributos como ISSQN, Simples Nacional, IRPJ/CSLL-Lucro Presumido, continuam distorcendo o Sistema Tributário Brasileiro gerando a tributação em cascata, aumentando os custos do produção, diminuindo a competitividade em relação aos produtos estrangeiros no mercado externo e sobre tudo, elevando o preço dos produtos para o consumidor final, representado pelas famílias brasileiras, sendo este o principal prejudicado de todo esse sistema complexo.

2.2.3 Princípio da Não Cumulatividade

Os tributos Não Cumulativos ocorrem de forma a não haver cumulatividade no momento da apuração do valor do imposto a ser pago. As entradas/recebimentos geram um crédito, e as saídas ou prestações de serviços, geram um débito. O princípio da não-cumulatividade serve para não haver bitributação, ou seja, não recolher/pagar duas ou mais vezes pelo mesmo tributo.

José Carlos Marion e Alessandra Cristina Fahl discorrem que: “Impostos e contribuições não cumulativos são aqueles que se abatem, em cada nova operação que os refira, o montante do imposto e da contribuição que foi pago na operação anterior”⁵².

Nessa categoria estão os seguintes tributos: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins do regime tributário Lucro Real; o Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio Público -PIS/Pasep do regime tributário Lucro Real.

A não cumulatividade do IPI e do ICMS está determinada na Constituição Federal de 1988, no inciso II, § 3º, do artigo 153, que estabelece que o IPI “será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores

⁵² FAHL, Alessandra Cristina; MARION, José Carlos. **Contabilidade Financeira**. Valinhos: Anhanguera Publicações, 2011, p.187.

⁵³. Por sua vez, o ICMS, conforme artigo 155, § 2º, inciso I, do texto constitucional, dispõe que:

(...) será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal⁵⁴.

Ainda sobre o ICMS, o artigo constitucional 155, §, inciso II, expressa que:

a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:
a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Ao analisar os referidos artigos que tratam do IPI e do ICMS, é possível observar que, o princípio da não cumulatividade acaba sofrendo diferenciação pelo próprio texto, sendo que quando se trata do IPI o contribuinte poderá tomar créditos em todas as operações anteriores que teve a incidência do imposto, mesmo que na posterior saída de produtos industrializados seja amparada por benefício fiscal como a isenção, não incidência, ou outro benefício fiscal, já no tocante ao ICMS, o crédito somente poderá ser efetuado quando a saída do produto for tributada por esse imposto, ou seja, quando a saída do produto for amparada pelo benefício fiscal de isenção ou não incidência não existirá o direito ao crédito. Caso o contribuinte tenha feito o crédito deverá estorná-lo na apuração para que seja anulado.

Entretanto, existindo determinação contrária na legislação, poderá ser efetuado esse crédito, mesmo que a saída seja amparada pelos benefícios da isenção e não incidência.

A não cumulatividade para as contribuições Pis/Pasep e Cofins se dá através das Leis 10.637/02 e 10.833/04. Dos valores de contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados, a pessoa jurídica submetida à incidência não-cumulativa pode descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep), sobre casos (Quadro 2):

⁵³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 19 de set. 2017.

⁵⁴ Idem

Quadro 2: Casos que a pessoa jurídica submetida à incidência não-acumulativa pode descontar créditos, calculados mediante a aplicação das alíquotas de 7,6% (Cofins) e 1,65% (Contribuição para o PIS/Pasep).

Bens adquiridos para revenda;
Bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes;
Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;
Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Simples Nacional;
Encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
Encargos de depreciação e amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa, adquiridas a partir de 1º.05.2004;
Bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, tributada pela modalidade não cumulativa;
Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor;
Aquisição dos produtos sujeitos as alíquotas diferenciadas de que trata o § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833/2003 por pessoas jurídicas produtoras ou fabricantes desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação (Lei nº 11.727/2008, art. 24): a) o crédito será o valor das contribuições devidas pelo vendedor em decorrência dessa operação; b) a vedação ao crédito prevista na alínea "b" do inciso I do art. 3º das Lei nº.10.637/2002, Lei nº 10.833/2003, não se aplica nessa hipótese;
Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei 11.898/2009, art. 24).

Fonte: Leis 10.637/02 e 10.833/04. Elaboração Própria

O aproveitamento do crédito do PIS/PASEP e Cofins no sistema não cumulativo é semelhante ao aproveitamento de créditos do IPI e ICMS, onde as empresas se creditam do tributos quando compram mercadorias e insumos e se debitam desses tributos quando vende, o que diferencia é que para o PIS/PASEP e Cofins são permitidos créditos sobre despesas e custos como aluguel e depreciação, o que não é permitido ao ICMS e ao IPI.

O método não cumulativo em comparação com o cumulativo é mais justo para os contribuintes, pois, a tributação ocorre somente sobre o valor agregado e não cumulativamente sobre todas as etapas de produção e comercialização dos produtos, o que se reflete no preço de venda dos produtos beneficiando o consumidor final permitindo maior acesso a bens de consumo.

2.2.4 Regressividade

O processo de desenvolvimento econômico brasileiro com a passagem do modelo agroexportador para o desenvolvimento industrial contribuiu diretamente no aumento da carga tributária bruta, incluindo todos os entes tributantes. No início dos anos 50, o montante

arrecadado em termos de tributos representava o percentual de 14,42% do PIB brasileiro. Atualmente esse percentual ultrapassa a casa dos 30%, e razão do sistema tributário estar concentrado nos tributos incidentes sobre consumo de características indiretas e regressivas.

Nesse sentido, em 1891, Rui Barbosa citado por Fernando José Amed e Plínio Labriola de Campos Negreiros, já apontava que:

No Brasil, porém, até hoje, a atenção dos governos se tem concentrado quase só na aplicação do imposto indireto, sob a sua manifestação mais trivial, mais fácil e de resultados mais imediatos: os direitos de alfândega. E do imposto sobre renda, por mais que se tenha falado, por mais que se haja proclamado a conveniência e a moralidade ainda não se curaram em tentar a adaptação, que nossas circunstâncias permitem e as nossas necessidades reclamam.⁵⁵

Como já analisado (tabela 9) sobre a fonte de arrecadação do Sistema Tributário Brasileiro, metade do total arrecadado deriva da incidência sobre bens e serviços, o que para muitos torna o sistema tributário injusto, pois, onera justamente aquelas famílias com menores rendimentos.

Essa forma de arrecadação baseada na incidência sobre bens e serviços torna o Sistema Tributário Brasileiro regressivo. A progressividade e a regressividade em matéria tributária é caracterizada pela relação entre o rendimento e a tributação, no caso de progressividade quanto maior for o rendimento maior será o ônus tributário. Entretanto a regressividade se demonstra na relação inversa com o nível de rendimento, ou seja, quanto menor o rendimento, maior o ônus tributário.

No entendimento de Eduardo Sabbag:

Quanto à distorção conhecida por “regressividade”, diz-se que o Sistema Tributário Brasileiro encerra evidente paradoxo: o dilema de conciliar a ação afirmativa do Estado na distribuição equitativa da riqueza social com a impossibilidade de expansão da incidência tributária além das fronteiras do mínimo vital e do não confisco. Tal paradoxo tem sido, lamentavelmente, solvido pela indesejável opção da tributação regressiva, que onera mais gravosamente as famílias com menor poder aquisitivo, amplificando a concentração de renda e as desigualdades sociais⁵⁶.

O principal destaque dessa sistemática de tributação é o ICMS, devido às inúmeras alíquotas atribuídas a esse imposto e a falta de harmonização da legislação federal. Atualmente, os estados e Distrito Federal tem autonomia para estabelecer a alíquota interna, que variam de acordo com a essencialidade do bem ou serviço. No dia a dia, percebe-se que é aplicada a essencialidade em determinados bens e serviços, porém, em alguns casos não se vê

⁵⁵ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000, p. 252.

⁵⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6 ed. – São Paulo: Saraiva, 2014, p. 186.

a aplicação desse atributo. Como exemplo, cita-se no estado de São Paulo, que aplica, nas contas que ultrapassarem o consumo de 200 Kwh de energia elétrica, a alíquota de 25% do ICMS, o que representa uma carga tributária elevadíssima ao ser considerado a essencialidade da energia elétrica nos lares familiares. A ultrapassagem desse consumo pode ocorrer não somente por uma questão de mau uso da energia, mas pela quantidade de indivíduos que compõe o núcleo familiar.

Sobre o alto índice de arrecadação do ICMS no Brasil, a Receita Federal publicou os índices alcançados em 2015 (Tabela 11).

Tabela 11: Fonte de Arrecadação Indireta no Ano de 2015.

Tributos Indiretos	R\$	%
ICMS	396.513,09	41,39
Cofins	199.876,00	20,87
ISS	58.083,52	6,06
Pis/Pasep	52.589,86	5,49
IPI	48.048,71	5,2
Demais Tributos Indiretos	202.812,59	21,17
Total	957.923,77	100

Fonte: RFB, 2015 – Elaboração Própria.

Nota-se que dentre os tributos indiretos apresentados na tabela 11, o ICMS é o que representa o maior percentual de arrecadação, de todo montante arrecadado pelo Sistema Tributário Brasileiro incidente sobre o consumo de bens e serviços atingindo o percentual de 41,39%, seguido pela Cofins que representa 20,87%, o ISS com representação de 6,06%, o Pis/Pasep 5,49% e IPI 5,02% e demais tributos indiretos 21,17%.

A regressividade na tributação indireta é extremamente prejudicial ao desenvolvimento econômico por incidirem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, devido à transferência para terceiros, o que acaba encarecendo o produto nas prateleiras do comércio varejista e repassado no preço final para a família brasileira.

As famílias pagam esses tributos por intermédio das empresas produtoras ou comerciais, que são os contribuintes de direito, como o consumo é proporcionalmente descrente em relação ao rendimento familiar acaba ter um maior reflexo nas famílias com menores rendas.

Essa tributação indireta é repassada ao preço para as famílias através do chamado “cálculo por dentro”, onde os tributos como: o ICMS, o Pis/Pasep e a Cofins, integram a sua própria base de cálculo e o preço de venda.

O IPI é calculado “por fora”, ou seja, após obter o preço de venda com a inclusão do ICMS, Pis/Pasep e Cofins, calcula-se o IPI, após, esse valor é acrescentado para determinar o preço a ser cobrado do consumidor ou usuário final.

2.2.5 Aspectos da tributação indireta sobre o preço de vendas dos produtos as famílias brasileiras

Para que uma determinada empresa possa vender o seu produto a um preço superior ao seu custo de produção ou aquisição, a mesma deverá atribuir aos preços o ônus da tributação indireta incidente sobre o seu faturamento para o consumidor final, que no presente trabalho está sendo representado pela família brasileira. Dessa forma, a inclusão do imposto, como por exemplo, o ICMS, tem sua própria base de cálculo e conseqüentemente o preço de venda chamado de “cálculo por dentro”, com previsão estabelecida na letra “i”, do inciso XII, do §2º, do artigo 155, da Constituição Federal de 1988, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
 II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:
 (...)
 XII - cabe à lei complementar:
 i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço⁵⁷.

Analisando o texto constitucional, percebe-se que não existem irregularidades no chamado “cálculo por dentro”, pois, a sua previsão está expressa na Carta Magna, sendo reverenciada também em Lei Complementar, conforme dispõe o inciso XII citado, que assevera ainda mais a inclusão do imposto sobre a sua própria base de cálculo, inclusive na importação de serviços e mercadorias.

Conforme dispõe o texto constitucional e o inciso I, § 1º, do artigo 13 da Lei Complementar nº. 87/96:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:
 § 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:
 I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle⁵⁸;

⁵⁷ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 22 dez. 2017.

⁵⁸ BRASIL. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1986**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em 22 dez. 2017.

A inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo e ao preço de venda, repercute também na base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS/Pasep e a Cofins, mesmo que em meados do ano de 2017, o Supremo Federal Tribunal Federal, através do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706, que foi amplamente divulgado pela mídia tenha decidido pela exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins, o que na maioria dos casos representaria um redução significativa no valor a ser recolhido das citadas contribuições, o ICMS continua sendo incluso na base de cálculo dessas contribuições.

A possibilidade de exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins, cabe somente ao contribuinte que entrou com o processo, sendo que aos demais contribuintes para usufruírem desse benefício devem entrar com ação junto ao judiciário brasileiro requerendo a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/Pasep e Cofins.

As legislações vigentes das contribuições do Pis/Pasep e Cofins nos regimes cumulativo e não cumulativo, prevê a exclusão de ICMS somente quando recolhido no regime da substituição tributária das operações subsequentes, ou seja, das operações que vão ocorrer no comércio atacadista e varejista até chegar ao consumidor final e não do ICMS referente as operações próprias dos contribuintes.

Ademais, a Receita Federal do Brasil através da Solução de Consulta nº. 6.032, de 30 de junho de 2017, publicada no Diário Oficial da União, prestou esclarecimento quanto exclusão do ICMS na base de cálculo do Pis/Pasep e da Cofins sendo contrária a decisão do STF, com a alegação de que aguarda decisão definitiva do mérito.

Portanto, o contribuinte que escolher se utilizar da premissa trazida por essa decisão do STF, excluindo o valor do ICMS da base de cálculo da apuração do PIS/Pasep e Cofins, desde que não exista uma medida judicial para tal, estará passível de sanções impostas pela Receita Federal do Brasil.

Como já discutido no cálculo “por dentro”, o valor do imposto acaba compondo a sua própria base de cálculo. Para melhor compreender como é realizado esse cálculo, imagina-se como exemplo, um produto cujo preço sem a inclusão dos impostos seja de R\$ 100,00 e que esteja sujeito as seguintes alíquotas (Quadro 3):

Quadro 3: Alíquotas

ICMS	18%
Pis/Pasep	1,65%
Cofins	7,6%
IPI	10%
Total	37,25%

Fonte: Elaboração Própria

Após o conhecimento das alíquotas dos tributos, aplica-se a seguinte fórmula para realizar o cálculo por dentro incluindo o ICMS, o PIS/PASEP e Cofins (Quadro 4):

Quadro 4: Fórmula tributação "por dentro"

$PV \text{ Sem Tributos} / 1 - \text{Carga Tributária}$
$PV = R\$100,00 / 1 - 0,2725$
$PV = R\$ 100,00 / 0,7275$
$PV = R\$ 137,46$

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Assim, o preço de venda com o ICMS, PIS/Pasep e Cofins embutidos será de R\$ 137,46.

Por sua vez o IPI, diferentemente do ICMS não integra a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins e seu cálculo é denominado “por fora”, onde o preço de venda do produto não está incluído o IPI

Assim, incluindo o IPI nos preços já adicionados de ICMS, PIS/Pasep e Cofins será feito da seguinte forma (Quadro 5):

Quadro 5: Fórmula tributação "por fora"

$PV \text{ com IPI} = R\$ 137,46 \times (1 + 0,10)$
$PV \text{ com IPI} = R\$ 137,46 \times 1,10$
$PV \text{ com IPI} = R\$ 151,21$

Fonte: Elaboração Própria (2018)

Aplicando, portanto a fórmula, o preço de venda do produto X para o consumidor ou usuário final será de R\$ 151,21. Os tributos sobre o produto X repassados para o consumidor ou usuário final foram de R\$ 51,21, o que representou 51,21% do preço de venda sem tributos.

Através da aplicação dessas fórmulas de tributação “por dentro” e “por fora” é fácil perceber o quanto a tributação indireta onera os produtos destinados às famílias brasileiras. Embora a empresa que produziu e vendeu o produto irá recolher os valores dos tributos aos cofres públicos Federal e Estadual, ela se torna apenas o contribuinte de direito, enquanto a família brasileira, no papel consumidor final é quem irá suportar toda a carga tributária, ela será o contribuinte de fato, sendo que todo valor arrecadado irá refletir no seu rendimento, diminuindo o seu poder de compra.

Se faz necessário destacar, que além dos impostos como o ICMS, o IPI e as contribuições PIS/Pasep e Cofins, outros tributos também podem ser atribuídos aos preços de

vendas e repassados para as famílias como o IRPJ e CSLL dos contribuintes optantes pelo Lucro Presumido.

Discutida a evolução e os aspectos relevantes da tributação indireta no Brasil, passa-se a apresentar no próximo capítulo, o ônus desta tributação para a família brasileira.

3 REFLEXO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA NO RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS

Para melhor analisar o reflexo da tributação indireta no rendimento das famílias brasileiras, é necessário conhecer a composição, a renda e gastos dessas famílias.

A busca desse conhecimento foi feita com base na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas nos anos de 2008 e 2009 publicadas no ano de 2010. A POF, diferentemente do Censo é feita por amostragem, dessa forma, alguns domicílios são pré-selecionados e investigados e as conclusões obtidas são estendidas a toda a população, tendo como o seu principal objetivo saber o quanto e como o quê as famílias brasileiras gastam.

3.1 COMPOSIÇÃO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS

A família é considerada um dos pilares da sociedade. É a instituição mais antiga já conhecida, sua formação vem desde o início da humanidade. O padrão da composição da família, desde seu início para os dias atuais sofreu grandes transformações tanto no contexto social quanto no econômico.

A família inicialmente era constituída por pai, mãe e filhos. O homem no papel de pai e esposo era a pessoa que tinha como atribuição a responsabilidade de ser o provedor familiar, além de ter sua autoridade legitimada e incontestável, com poderes de até mesmo decidir o futuro da vida dos filhos, sem antes consultar suas preferências. Por sua vez, a mulher no papel de esposa e mãe, cabia apenas as atividades domésticas e a educação dos filhos.

Na lição de Eni de Mesquita Samara, a autora discorrendo sobre as famílias, comenta que “nas uniões legítimas, a divisão de incumbências entre os sexos, pelo menos na aparência, colocava o poder de decisão formal nas mãos do homem como provedor da mulher e dos filhos, por costumes e tradições apoiados nas leis”⁵⁹.

Entretanto, esse padrão familiar foi se alterando ao longo do tempo, principalmente a partir da segunda metade do século XX, onde a mulher aos poucos foi conquistando novos espaços, novos direitos e se inserindo no mercado de trabalho, passando a compartilhar a vida financeira da família. Já os homens, devido a toda essa mudança no papel da mulher, foi perdendo o seu domínio familiar absoluto e todo seu autoritarismo decorrente desse domínio.

⁵⁹ SAMARA, Eni de Mesquita. **A família brasileira**. 2 ed. – São Paulo: Brasiliense, 1986, p. 58.

Ele passa então a se envolver com os afazeres domésticos, a ter maior participação na educação dos filhos, além de desfrutar de uma relação conjugal e patriarcal mais harmoniosa.

Outra mudança ocorrida nas últimas décadas na sociedade que refletiu diretamente na composição familiar foi o aumento expressivo de divórcios, que até então era tratado como um grande tabu e muito desonroso, principalmente para a mulher, pois, se tinha a concepção de que o casamento seria para sempre. Diante dessa nova realidade, muitas mulheres que já estavam inseridas no mercado de trabalho e estavam desempenhando um papel importante na vida financeira da família assumiu também o papel de chefe familiar.

Dentro desse contexto social, a composição familiar que inicialmente era nuclear constituída de pai, mãe e filho, atualmente é composta por arranjos menos tradicionais surgindo à formação de novos casais oriundos de divórcios, com filhos de casamento anterior, como também as uniões não consensuais ou até mesmo famílias formadas por pessoas do mesmo sexo, que lutam por igualdades em suas relações homossexuais, que querem o direito de se casar e adotar filhos juntos aos (as) seus (as) companheiros (as).

A família além do seu papel social tem uma grande importância para o desenvolvimento econômico de uma nação. “Ela desempenha um papel central na economia do País, como fonte de produção doméstica, criando economias de escala para as pessoas que vivem juntas”⁶⁰.

A família é o principal termômetro da economia de um país. Se ela está prosperando, está adimplente com suas obrigações, evoluindo patrimonialmente com aquisições de novos ativos e quitação de passivos, significa dizer que economia do país está bem. Por outro lado, se a família está endividada, seus componentes desempregados, aumentado o seu passivo e diminuindo o ativo, significa que a economia do país está ruim.

Por esse motivo, é de grande importância o Estado desenvolver políticas públicas voltadas às famílias não somente de transferência de renda, ou de incentivo ao crédito, mas principalmente desenvolvimento educacional e profissional dos indivíduos familiares dando lhes maiores chance de competição no mercado de trabalho e aumento real em sua renda, fortalecendo o núcleo familiar e conseqüentemente a economia brasileira.

De acordo com a Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) realizada no ano de 2008 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), a famílias brasileiras foram

⁶⁰ BRASIL. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística – IBGE. **Censo Demográfico 2010 Famílias e domicílios Resultados da amostra.** Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/97/cd_2010_familias_domicilios_amostra.pdf>. Acesso em 15 nov. 2017.

consideradas como unidade de consumo e totalizaram o valor de 57.816.604, entre urbanas e rurais (Tabela 12).

Tabela 12: Composição da Família Brasileira (2008).

	Total	Urbana	Rural
Unipessoal	6.906.104	6.029.315	876.789
Casal sem filhos	8.141.952	6.829.321	1.312.631
Casal com filhos	24.513.776	20.143.047	4.370.729
Casal com filhos e outros parentes	4.362.023	3.563.059	798.964
Pessoa de referência mulher, sem cônjuge com filhos	5.843.827	5.245.032	598.795
Outros grupos	8.048.922	6.999.216	1.049.706
Total	57.816.604	48.808.989	9.007.615

Fonte: IBGE Pesquisa de Orçamentos Familiares - 2008

Ao analisar os dados apresentados, percebe-se que maioria das famílias brasileiras é composta por casal com filhos, representando 42,40% do total dessas famílias. Entretanto a formação familiar pode ser de diversas formas, como as tradicionais, formadas por pai, mãe e filhos, por famílias oriundas de divórcios com filhos do primeiro casamento, por relações não consensuais ou homossexuais.

Outro dado importante que se pode ser observado, diz respeito à moradia da família brasileira, nota-se que aproximadamente 84,42% vivem em zona urbana, enquanto 15,58 vivem em zona rural, isso se deve ao processo de transição do desenvolvimento econômico brasileiro ocorrido no século XX, onde o Brasil buscou diversificar a sua matriz econômica baseada no desenvolvimento econômico industrial em detrimento do desenvolvimento econômico agroexportador.

O desenvolvimento industrial impulsionou o desenvolvimento de outros setores importantes para a economia brasileira, como a construção civil, comércio e serviços, o que acabou gerando novos postos de trabalho levando a migração das famílias brasileiras da zona rural para centros urbanos.

Diante desse cenário, onde a maioria das famílias brasileiras se encontram concentradas na área urbana Marcio Pochmann assevera que:

A transição populacional do campo para a cidade ocorreu em simultânea ampliação da estrutura ocupacional urbana, especialmente puxada pelo setor industrial e pela construção civil. Da mesma forma, o setor terciário (comércio e serviços urbanos) cresceu consideravelmente, permitindo que as novas ofertas de emprego fossem superiores, em geral, aos postos de trabalho do meio rural [...]⁶¹

⁶¹ POCHMANN, Marcio. **Estrutura Social no Brasil**. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-66282010000400004>. Acesso em 16 dez. 2017.

Desta forma, o avanço da industrial contribuiu para a geração de novos postos de trabalho fazendo com que surgisse mão de obra assalariada, maior valorização do trabalho e o envolvimento dos indivíduos da família nas atividades econômicas, sendo este um fator determinante para o padrão de vida e consumo, além de contribuir para a formação do rendimento das famílias brasileiras.

3.2 RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS

O rendimento é um fator importante na vida familiar, pois, ele determina o padrão de vida e o poder de compra das famílias estipulando quais são as prioridades de gastos em relação ao consumo como alimentação, educação, lazer e cultura e até investimentos.

Diante dessa realidade, é natural que as famílias que tem um menor rendimento tenham a maior fatia da sua renda destinada a pagamento de gastos com consumo alimentares e habitacionais, pois são essas suas prioridades, sobrando baixos valores para outros gastos, como lazer e cultura ou até mesmo com a educação e investimentos. Neste contexto, a tributação indireta acaba tendo um maior reflexo nesses gastos considerados prioritários.

No entanto, as famílias com maiores rendimentos conseguem direcionar melhor os seus gastos, que na maioria das vezes não se limitam ao consumo de alimentação ou habitacional, parte dele é destinado à educação dos filhos através de pagamento de ensino privado, de pagamento de planos de saúde, de pagamentos de lazer e cultura como viagens, a investimentos financeiros, compras de novos ativos e nesses casos a tributação indireta em oposto das famílias com menores rendimentos acaba se refletindo em outros fatores.

A Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), realizada no ano de 2008 pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), se baseou no salário mínimo vigente da época que era de R\$ 415,00⁶² por mês, para determinar classe de rendimento. Contudo, dentro desta classe, existia um rendimento médio, que era o valor recebido pelas famílias na época da realização da pesquisa, conforme pode ser verificado, posteriormente, na tabela 16.

O salário mínimo foi instituído no Brasil através do governo Vargas com o objetivo de satisfazer as necessidades do trabalhador, o artigo 2º, do Decreto Lei nº 399, de 30 de abril de 1938, conceitua o salário mínimo da seguinte forma:

⁶² BRASIL. Lei nº 11.709, de 19 de Junho de 2008. Disponível em: <http://www.portalbrasil.net/salariominimo_2008.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

Denomina-se salário mínimo a remuneração mínima devida a todo trabalhador adulto, sem distinção de sexo, por dia normal de serviço e capaz de satisfazer, em determinada época, na "região do país, as suas necessidades normais de alimentação, habitação, vestuário, higiene e transporte"⁶³.

Desde sua implantação até os dias atuais, o salário mínimo se transformou num importante mecanismo de distribuição de rendas impactando no consumo e poder de compra das famílias, aquecendo negócios e estimulando o desenvolvimento econômico. Mesmo nos momentos difíceis atravessados pela economia brasileira, como a recessão econômica e a hiperinflação enfrentada nos anos 80 e meados dos anos 90, o salário mínimo sempre esteve presente buscando satisfazer as necessidades individuais do trabalhador e conseqüentemente familiar.

Todavia, à estabilização da economia brasileira proporcionada pela implantação do Plano Real em 1994, garantiu ainda mais um papel de destaque para o salário mínimo, devido à política de valorização implantada, o que resultou num maior poder de consumo das famílias brasileiras.

A política de valorização do salário mínimo teve seu ápice alcançado no segundo mandato do governo Lula conforme destaca Marcelo de Paiva Abreu.

No segundo mandato, a evolução do salário mínimo passou a ser pautada por regra estabelecida em acordo do governo com as centrais sindicais, que previa percentual de reajuste igual à taxa de inflação acumulada no ano anterior acrescida da taxa de crescimento do PIB de dois anos antes. Ao longo dos oito anos do governo Lula, o valor nominal do salário mínimo aumentou 155%, enquanto a inflação acumulada, medida pelo IPCA, foi de 56,7%. O aumento real acumulado foi de quase 63%⁶⁴.

Essa política de valorização do salário mínimo determinada pelo governo Lula favoreceu o aumento do consumo das famílias brasileiras, mas por outro lado impactou negativamente nas contas públicas principalmente nas relacionadas aos benefícios pagos pela previdência social, porém esse impacto negativo não é objeto de estudo do presente trabalho.

Para melhor visualização da divisão de classe de rendimentos baseadas no salário mínimo vigente em 2008, com o respectivo rendimento médio recebido pelas famílias, o IBGE divulgou a pesquisa realizada no ano de 2008 (Tabela 13).

⁶³ BRASIL. **Decreto Lei nº 399, de 30 de abril de 1938.** Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-399-30-abril-1938-348733-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 25 nov. 2017

⁶⁴ ABREU. Marcelo de Paiva. **A ordem do progresso: dois séculos de política econômica no Brasil.** 2. ed. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2014, p. 370.

Tabela 13: Valor e distribuição por classe de rendimentos - 2008.

Classes de Rendimento	Salário Mínimo (a)	Rendimento Médio (b)	% b/a
Até 2 Salários Mínimos*	830,00	544,21	65,57
3 Salários Mínimos	1.245,00	1.034,06	83,06
6 Salários Mínimos	2.490,00	1.772,54	71,19
10 Salários Mínimos	4.150,00	3.175,93	76,53
15 Salários Mínimos	6.225,00	5.017,69	80,60
25 Salários Mínimos	10.375,00	7.875,76	75,91
Acima de 25 Salários Mínimos	Acima de 10.375,00	17.991,42	173,41

Fonte: IBGE Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008 – Elaboração Própria

* A categoria até 2 salários mínimos inclui as famílias sem rendimento

Observa-se que o valor e distribuição por classes de rendimento baseada no salário mínimo, apresentou o rendimento médio para a maioria dessas famílias abaixo dos salários mínimos estipulados na época, demonstrando que aquelas famílias que se encontravam na faixa de dois salários mínimos recebiam em média R\$ 544,21, o que representava 65,57% de dois salários mínimos, e aqueles que estavam classificadas com rendimentos de 25 salários mínimos recebiam 75,91% desse valor. Por outro, lado àquelas famílias classificadas com rendimentos acima de 25 salários mínimos recebia acima dessa classificação num percentual de 73,41% a mais.

A quantidade de famílias dividida pela classe de rendimento pode ser verificada conforme os dados colhidos pelo IBGE, na mesma pesquisa (Tabela 14).

Tabela 14: Rendimento Mensal Familiar - 2008.

Classes de Rendimento	2008 (R\$)	%
Até 2 Salários Mínimos*	12.503.385	21,63
3 Salários Mínimos	10.069.184	17,42
6 Salários Mínimos	16.972.311	29,36
10 Salários Mínimos	8.890.463	15,38
15 Salários Mínimos	4.181.485	7,23
25 Salários Mínimos	2.994.387	5,18
Acima de 25 Salários Mínimos	2.204.938	3,80
Total	57.816.604	100

Fonte: IBGE Pesquisa de Orçamentos Familiares 2008 – Elaboração Própria

* A categoria até 2 salários mínimos inclui as famílias sem rendimento

Ao atentar para os dados apresentados na tabela 14, é possível perceber que o rendimento mensal da maior parte das famílias brasileiras, aproximadamente 40%, estava na classe de rendimento de 2 até 3 salário, e uma pequena minoria estava acima de 25 salários mínimos, o que demonstra que embora tenham ocorrido diversas transformações na economia brasileira nas últimas décadas devido ao retorno do desenvolvimento industrial, implantação do plano real que gerou novos empregos e as políticas públicas de transferência de rendas de

programas sociais, que elevaram a renda das famílias brasileiras, a desigualdade social continua sendo um fator de destaque em pesquisas, principalmente naquelas que diz respeito à renda, enquanto a maioria das famílias recebe um baixo rendimento uma pequena minoria recebe acima do que foi classificado.

A POF 2008-2009, afirma que o maior percentual dos rendimentos das famílias brasileiras são provenientes do trabalho, em segundo provenientes de transferências com destaque para pensões e aposentadorias e entre as famílias com rendimento mais baixos os programas sociais do governo federal como o bolsa família, e por fim, rendimentos com recebimentos de aluguel e outras rendas. Com base nesse rendimento auferido que as famílias realizam o seu consumo.

3.4 CONSUMO DA FAMÍLIA BRASILEIRA

O consumo da família é o reflexo do momento econômico que o país atravessa. No Brasil alguns momentos econômicos impulsionaram o consumo, a começar pela década de 70, no chamado “milagre econômico”, onde o PIB teve um notável crescimento e após uma década considerada como perdida que foram os anos 80, onde o rendimento familiar era corroído pela a inflação. Um novo momento de impulso surgiu após a implantação do plano real que combateu a inflação, estabilizou a moeda, implantou a política de valorização do salário mínimo e na década anterior com políticas públicas de transferência de rendas, incentivo ao crédito em bancos públicos e benefícios fiscais concedidos pelo governo.

Todas essas medidas levaram ao aumento do consumo das famílias brasileiras que passaram a adquirir com maior frequência bens de consumo duráveis como automóveis, eletro doméstico, além do consumo considerado básico como alimentação e habitação, refletindo no crescimento econômico do país demonstrado através do PIB. Mesmo num cenário onde a economia mundial em 2008 atravessava por um período de dificuldades, a economia brasileira continuava crescendo puxada pelo consumo das famílias.

Para Claudio Salvadori Dedecca isso ocorreu devido “a manutenção do crédito e das políticas de renda que garantiu a dinamização da economia lastreada no consumo das famílias, minimizando a possibilidade de recessão econômica”⁶⁵.

⁶⁵ DEDECCA, Claudio Salvadori, et al. **Desenvolvimento e Equidade**. Desafios do crescimento brasileiro. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002014000100003>. Acesso em: 25 nov. 2017.

Entretanto, quando a economia do país atravessa maus momentos, à tendência é a diminuição do consumo. O primeiro sinal quando a economia não vai bem é o desemprego, que conseqüentemente gera diminuição de renda das famílias, seguido do aumento de índices de inflação, além da diminuição de ofertas de créditos pelos bancos. Para enfrentar todas essas dificuldades, as famílias começam a cortar aquelas despesas que são consideradas supérfluas mantendo somente as consideradas de primeira necessidade.

A Pesquisa de Orçamentos Familiares do ano de 2008 destaca os seguintes grupamentos de despesas das famílias brasileiras: consumo, outras despesas, aumento do ativo, diminuição do passivo (Tabela 15).

Tabela 15: Despesas das famílias brasileiras - 2008.

Rendimento	Despesas de Consumo	Outras Despesas	Aumento do Ativo	Diminuição do Passivo	Total
Até 2 Salários Mínimos	93,9%	3,1%	2,2%	0,9%	100%
3 Salários Mínimos	92%	4,4%	2,3%	1,3%	100%
6 Salários Mínimos	88,7%	6,4%	3,2%	1,8%	100%
10 Salários Mínimos	84,2%	8,7%	4,9%	2,3%	100%
15 Salários Mínimos	79,2%	10,8%	7,7%	2,3%	100%
25 Salários Mínimos	78,2%	13,9%	5,6%	2,4%	100%
Acima de 25 Salários Mínimos	67,2%	19,9%	10,5%	2,4%	100%

Fonte: IBGE Pesquisa de Orçamentos Familiares

Ao analisar esses dados, nota-se que a maior despesa das famílias brasileiras é a despesa de consumo, pois em quase todo momento, as pessoas estão consumindo algo, isso já vem dos antepassados, como comenta Markus Samuel Leite Norat afirmando que na antiguidade já existiam “exploração comercial: colônias como a Kanes, na Ásia Menor, os egípcios, hebreus e principalmente os fenícios praticavam o comércio em larga escala de produtos como perfume, cereais, metais, joias e outros”.⁶⁶

Dentro desse contexto, todos são consumidores, pois, é preciso alimentar-se, ter a higiene pessoal, lazer, educação, remédios para as enfermidades, transporte para todos os fins, e, por esse motivo a despesa de consumo se demonstra como a principal despesa das famílias brasileiras.

⁶⁶ NORAT, Markus Samuel Leite. Evolução histórica do direito do consumidor. **Revista Jurídica Cognitiono Juris**. João Pessoa. Disponível em: <<http://www.cognitionojuris.com/artigos/02/12.html>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

3.2 REFLEXO DOS TRIBUTOS INDIRETOS NO RENDIMENTO DAS FAMÍLIAS BRASILEIRAS

Após abordar sobre a composição, o rendimento e consumo da família brasileira, passa-se a analisar o reflexo da tributação indireta no rendimento familiar, com base em alguns itens de consumo, tais como a alimentação, habitação e transporte que foram considerados como os principais no presente estudo.

Tabela 16: Despesas de Consumo.

Rendimento	Alimentação	Habitação	Transporte	Outras *	Total
Até 2 Salários Mínimos	27,8%	37,2%	9,7%	19,2%	93,9%
3 Salários Mínimos	24,8%	36,5%	11,1%	19,6%	92%
6 Salários Mínimos	20,9%	33,3%	13,7%	20,8%	88,7%
10 Salários Mínimos	16,7%	30,2%	16,6%	20,7%	84,2%
15 Salários Mínimos	13,7%	27,6%	17,5%	20,4%	79,2%
25 Salários Mínimos	11,7%	25,1%	19,8%	21,6%	78,2%
Acima de 25 Salários Mínimos	8,5%	22,8%	17,7%	18,2%	67,2%

Fonte: IBGE Pesquisa de Orçamentos Familiares

* Em outras estão incluídas as despesas com: vestuário, higiene e cuidados pessoais, assistência à saúde, educação, recreação e cultura, fumo, serviços pessoais, despesas diversas.

A observar a tabela 16, nota-se que o principal gasto no consumo das famílias brasileiras é a habitação, representando 37,2% daquelas com rendimentos até 2 salários mínimos, seguido da alimentação com 27,8%, e demais percentuais que vão diminuindo conforme o rendimento aumenta. Por outro lado, à medida que o rendimento aumenta os gastos com transporte acabam tendo uma maior importância para as famílias brasileiras.

De acordo com a POF 2008-2009, os gastos com habitação é composto pelos seguintes itens: aluguel, condomínio, serviços e taxas, manutenção do lar, artigos de limpeza, mobiliários e artigos do lar, eletrodomésticos e consertos de artigo do lar.

Os gastos das famílias brasileiras com alimentação são compostos dos seguintes itens: cereais, leguminosas e oleaginosas, farinhas, féculas e massas, tubérculos e raízes, açúcares e derivados, legumes e verduras, frutas, carnes, vísceras e pescados, carnes e peixes industrializados, aves e ovos, leites e derivados, panificados, óleos e gorduras, bebidas e infusões, enlatados e conservas, alimentos preparados. Além da alimentação domiciliar os brasileiros consomem também alimentos fora do domicílio como: almoço e jantar, café/leite e chocolate, sanduíches e salgados, refrigerante e outras bebidas não alcoólicas, lanches, cervejas, chopes e outras bebidas alcoólicas, alimentação na escola, alimentação light e diet, outras.

Os gastos das famílias brasileiras com transportes são compostos dos seguintes itens: transporte urbano, gasolina veículo, álcool veículo próprio, manutenção e acessórios, aquisição de veículos, viagens esporádicas e outras.

3.2.1 Despesas com Habitação

A despesa com habitação é o principal gasto da família brasileira em termos de consumo, e os itens que se destacam com altos valores na relação de habitação são: o aluguel, serviços e taxas.

Os valores pagos a título de aluguel, serviços de telefonia, energia elétrica, gás doméstico, água e esgoto, pacotes de TV por assinatura consomem uma grande parcela do rendimento das famílias, assim como a alta carga tributária incidente sobre esses gastos.

O valor pago a título de aluguel tem a incidência de Imposto de Renda de Pessoa Física, sendo que, quem assume esse ônus é o proprietário do imóvel ao receber o seu rendimento, visto que, trata de um imposto tipicamente direto, incidente sobre a renda.

Por outro lado, a grande maioria dos imóveis são locados com a intermediação de imobiliárias, que por sua vez são pessoas jurídicas de direito privado contribuintes de impostos como o ISS e IRPJ e das contribuições para o Pis/Pasep, Cofins e CSLL. Se considerar uma imobiliária como optante pelo lucro presumido para apuração do IRPJ e CSLL e que alíquota de 5% de ISS no município onde esteja estabelecida, a carga tributária incidente sobre o valor cobrado a título de taxa de administração pode chegar ao percentual de 16,33%.⁶⁷

Toda essa tributação incidente sobre essa comissão cobrada pela imobiliária é considerada indireta e logo repassada no preço do aluguel onde o locatário que é o usuário final se torna o contribuinte de fato, e que no final das contas acaba tendo reflexo dessa tributação no rendimento familiar.

Estudo realizado pelo IBPT aponta uma carga tributária para a energia elétrica de 48,28%, gás doméstico 34,04%, água e esgoto 24,02%, telefone 46,12%, TV por assinatura 24,20%.

Dentro desse cenário, percebe uma carga tributária elevadíssima ao ser considerado a importância e relevância da energia elétrica, por exemplo. Aproximadamente o valor pago mensalmente na conta de energia, representa metade da parcela de tributos.

⁶⁷ IRPJ 32% X 15% = 4,8%, CSLL 32% X 9% = 2,88%, Pis/Pasep 0,65%, Cofins 3%, ISS 5% = 16,33%.

De forma a observar o reflexo da tributação indireta sobre a habitação, considerando somente o aluguel e serviços, segue os seguintes dados com base no rendimento médio de 2017 (Tabela 17).

Tabela 17: Reflexo da tributação mensal sobre a habitação no rendimento das famílias brasileiras com base no rendimento médio de 2017.

Rendimento	Rendimento Médio (R\$) (2017)	Valor dos Tributos	Reflexo (%)
Até 2 Salários Mínimos	1.228,78	78,03	6,35
3 Salários Mínimos	2.334,82	151,06	6,47
6 Salários Mínimos	4.022,30	242,14	6,02
10 Salários Mínimos	7.170,86	368,58	5,14
15 Salários Mínimos	11.328,33	505,24	4,46
25 Salários Mínimos	17.781,92	659,71	3,71
Acima de 25 Salários Mínimos	40.621,29	1.238,95	3,05

Fonte: Dados da Pesquisa. Elaboração Própria

Em termos monetários, a tabela 17 apresenta valores de tributos para a classe de rendimento até 2 salários menores em relação à classe de rendimento acima de 25 salários mínimos, porém, em termos percentuais o reflexo tributário se demonstra inverso, ou seja, para classe com menores rendimentos o reflexo tributário se demonstra com um maior percentual.

Isso ocorre devido às despesas com habitação ter uma maior importância sobre o rendimento das famílias com menores rendimentos, enquanto para famílias com maiores rendimentos são outros gastos que tem uma maior importância.

3.2.2 Despesas de alimentação

Com os dados apresentados na tabela 16, constata-se que as despesas com alimentação é segundo principal gasto com bens de consumo das famílias brasileiras, pois, satisfazem as necessidades fisiológicas que são universais de necessidade de todos.

Embora, a alimentação seja indispensável para a sobrevivência dos indivíduos, os alimentos que compõe a mesa das famílias brasileiras não estão livres de tributos e apesar do Brasil adotar política de benefícios fiscais como a redução na base de cálculo e isenção de impostos sobre os produtos da cesta básica, ainda sim, a carga tributária sobre os alimentos existe, onerando as famílias brasileiras.

Segundo estudo realizado e divulgado pelo IBPT, produtos como arroz, feijão possuem uma carga tributária de 17,24%, esse percentual resulta em um alto valor de tributo quando considerado que o valor do pacote de arroz de 5kg custa em média R\$ 9,00 na

prateleira dos supermercados e que resulta em uma carga tributária de R\$ 1,55, ou seja, o preço desse alimento tão importante seria R\$ 7,45 sem a carga tributária.

Outros produtos tão essenciais como frutas possuem uma carga tributária de 11,78%, a carne de boi 29%, os pescados 34,48%, carne de frango 26,80%, ovos de galinha 20,59%, todo esse alto percentual de tributação coloca o Brasil entre os países que mais cobram tributos sobre os alimentos, o que demonstra quanto o Sistema Tributário Brasileiro é falho e injusto prejudicando o desenvolvimento social e econômico do país.

O princípio da seletividade determina que em função da essencialidade deve-se aplicar a menor carga tributária aos produtos considerados essenciais, mas as famílias brasileiras ao se depararem com essa alta carga tributária se perguntam se na prática esse princípio realmente está sendo aplicado? O que leva alta carga tributária sobre os alimentos?

O princípio da seletividade é aplicado somente aos impostos IPI e ICMS, dessa forma ao analisar a tributação que incide sobre um produto alimentício como o arroz e feijão, será possível verificar que a legislação do IPI concede o benefício da não tributação para esses produtos, a legislação do ICMS concede o benefício fiscal da redução na base de cálculo, no qual causa um efeito de carga tributária na alíquota de 7%.

Entretanto, a incidência de tributos sobre esses produtos não se limitam somente ao IPI e ao ICMS, deve-se ser observado também as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, que não são abrangidas pelo princípio da seletividade, além de que podem ser influenciadas pela cumulatividade o que acaba se refletindo negativamente na carga tributária desses produtos.

No tocante aos produtos considerados supérfluos que constam na Pesquisa Orçamentaria Familiar (POF), como a cerveja, por exemplo, a carga tributária divulgada pelo IBPT é de 55,60%, ou seja, mais da metade do valor da cerveja é tributação incidente sobre o produto.

Sendo assim, ao fazer um comparativo entre os produtos como arroz e feijão que são amparados por benefícios fiscais do IPI e ICMS e a cerveja percebe-se claramente a aplicação do princípio da seletividade, uma vez, que o arroz e feijão são essenciais à alimentação das famílias brasileiras e a cerveja não.

Esse estudo realizou uma de pesquisa de preço no comércio varejista na região de Marília, Estado de São Paulo, dos produtos alimentícios elencados na POF 2008, e atribuiu a carga tributária de acordo com o estudo realizado e publicado pelo IBPT para mensurar o reflexo dos tributos sobre produtos alimentícios em relação ao rendimento da família brasileira.

É necessário informar, que não foi possível pesquisar todos os produtos alimentícios e inserir no presente trabalho, em razão da não localização da carga tributária no estudo do IBPT, como também, pela Pesquisa Orçamentaria Familiar (POF) tratar como “outros”, dentro de determinados grupos.

Para mensurar o reflexo da tributação indireta incidente sobre a alimentação em relação ao rendimento das famílias brasileiras nos dias atuais, a tabela 15 foi atualizada para o valor do salário mínimo vigente no ano de 2017, ou seja, de R\$ 937,00⁶⁸ por mês, juntamente com rendimento médio atualizado com base nos percentuais ali demonstrados (Tabela 18).

Tabela 18: Reflexo da tributação mensal sobre alimentos no rendimento das famílias brasileiras.

Rendimento	Rendimento Médio (2017)	Valor dos Tributos (R\$)	Reflexo (%)
Até 2 Salários Mínimos	1.228,78	133,22	10,84
3 Salários Mínimos	2.334,82	167,15	7,16
6 Salários Mínimos	4.022,30	202,53	5,03
10 Salários Mínimos	7.170,86	247,46	3,45
15 Salários Mínimos	11.328,33	281,96	2,49
25 Salários Mínimos	17.781,92	378,87	2,13

Fonte: Dados da Pesquisa – Elaboração Própria

Nota-se que em termos monetários, para a classe de rendimento até 2 salários mínimos, os valores dos tributos são menores em relação à classe de rendimento acima de 25 salários mínimos, porém, em termos percentuais o reflexo tributário se demonstra inverso, ou seja, para classe com menores rendimentos o reflexo tributário se demonstra com um maior percentual.

Isso ocorre devido às despesas com alimentação ter uma maior importância sobre o rendimento das famílias com menores rendimentos, enquanto para famílias com maiores rendimentos são outros gastos que tem uma maior importância.

3.2.3 Despesas com transportes

As despesas com transportes são o terceiro principal gasto da família brasileira em termos de consumo. Para Pesquisa Orçamentaria Familiar (POF), os itens que se destacam com altos valores em relação aos transportes são: transporte urbano, gasolina, álcool e aquisição de veículos.

⁶⁸ BRASIL. Decreto 8.948, de 29 de Dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8948.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

Os valores pagos a título de transporte urbano e combustíveis como álcool e gasolina consomem uma grande parcela do rendimento das famílias, assim como a alta carga tributária incidente sobre esses gastos.

Estudo realizado pelo IBPT aponta uma carga tributária para transporte urbano de 33,75%, gasolina 61,95%, álcool 29,48%, aquisição de veículo 33,81%.

Dentro desse cenário, percebe uma carga tributária elevadíssima ao considerar a importância e relevância da gasolina, por exemplo, sendo que o valor pago por esse combustível, mais da metade representa a parcela de tributos.

Para melhor visualizar o reflexo da tributação indireta sobre os transportes, segue a tabela 19 elaborada com dados da pesquisa.

Tabela 19: Reflexo da tributação indireta sobre Transporte.

Classes de Rendimento	Rendimento Médio (R\$)	Valor dos Tributos	Reflexo (%)
Até 2 Salários Mínimos	1.228,78	36,74	2,99
3 Salários Mínimos	2.334,82	82,65	3,54
6 Salários Mínimos	4.022,30	130,72	3,25
10 Salários Mínimos	7.170,86	375,75	5,24
15 Salários Mínimos	11.328,33	615,13	5,43
25 Salários Mínimos	17.781,92	1.058,02	5,95
Acima de 25 Salários Mínimos	40.621,29	2.035,13	5,01

Fonte: Dados da Pesquisa. Elaboração Própria

Para mensurar o reflexo da tributação indireta incidente sobre a despesa com transporte em relação ao rendimento das famílias brasileiras nos dias atuais, a tabela 15 foi atualizada para o valor do salário mínimo vigente no ano de 2017, ou seja, de R\$ 937,00⁶⁹ por mês, juntamente com rendimento médio atualizado com base nos percentuais demonstrados naquela tabela.

Ao analisar em termos monetários os dados atualizados, para a classe de rendimento até 2 salários mínimos os valores dos tributos são menores em relação à classe de rendimento acima de 25 salários mínimos, já em termos percentuais o reflexo tributário demonstra proporcional, ou seja, para classe com maiores rendimentos o reflexo tributário apresentou um maior percentual.

Isso ocorre devido às despesas com transportes causar um maior dispêndio sobre o rendimento das famílias com maiores rendimentos, enquanto para famílias com menores rendimentos outros gastos como habitação e alimentação tem uma maior importância.

⁶⁹ BRASIL. Decreto 8.948, de 29 de Dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8948.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

Quanto ao total do reflexo da tributação indireta sobre o rendimento das famílias brasileiras, segue os seguintes dados (Tabela 20).

Tabela 20: Totalização do reflexo da tributação indireta sobre rendimento das famílias brasileiras.

Rendimento	Rendimento Médio	Habitação	Alimentação	Transporte	Reflexo
Até 2 Salários Mínimos	1.228,78	6,35	10,84	2,99	20,18
3 Salários Mínimos	2.334,82	6,47	7,16	3,54	17,17
6 Salários Mínimos	4.022,30	6,02	5,03	3,25	14,3
10 Salários Mínimos	7.170,86	5,14	3,45	5,24	13,83
15 Salários Mínimos	11.328,33	4,46	2,49	5,43	12,38
25 Salários Mínimos	17.781,92	3,71	2,13	5,95	11,79
Acima de 25 Salários Mínimos	40.621,29	3,05	2,13	5,01	10,19

Fonte: Dados da Pesquisa – Elaboração Própria

Para mensurar o reflexo da tributação indireta incidente sobre as despesas com habitação, alimentação e transportes em relação ao rendimento das famílias brasileiras nos dias atuais, a tabela 15 foi atualizada para o valor do salário mínimo vigente no ano de 2017, que é de R\$ 937,00⁷⁰ por mês, juntamente com rendimento médio atualizado com base nos percentuais já demonstrados também pela tabela 13.

Ao analisar a tabela 20, é possível notar o reflexo da tributação indireta sobre o rendimento das famílias brasileiras. É nítido que aquelas famílias com rendimento até 2 salários mínimos acabam sofrendo com uma carga tributária maior, justamente em fatores considerados como cruciais para a sobrevivência humana, como a habitação e alimentação que juntos totalizam o percentual de 17,19% do rendimento familiar, um percentual alto ao considerar que o rendimento médio é R\$ 1.228,78 e que 17,19% representam R\$ 211,22, fazendo que o rendimento líquido dessa família, descontada a tributação indireta sobre a habitação e alimentação, seja de R\$ 1.017,56.

Por outro lado, com base na pesquisa realizada, a família com rendimentos acima de 25 salários mínimos é a que menos sofre com a tributação indireta devida o percentual encontrado de 10,19%.

Os valores apurados neste estudo demonstram o quanto à tributação indireta é regressiva, fazendo com que as famílias brasileiras com menores rendimentos paguem mais tributos no Brasil através do consumo.

Contudo, há quem diga que a tributação direta e progressiva, incidente sobre a renda e patrimônio seja a mais adequada ao Sistema Tributário Brasileiro, fazendo com que as famílias brasileiras com maiores rendimentos paguem mais tributos do que as famílias com

⁷⁰ BRASIL. Decreto 8.948, de 29 de Dezembro de 2016. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8948.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

menores rendimentos, e que, dessa forma haja uma maior justiça tributária e menos desigualdade social.

Feitas essas explicações, o próximo capítulo irá apresentar algumas alternativas e possibilidades de elevação da tributação direta incidente sobre a renda e patrimônio no Brasil, buscando diminuir a tributação indireta e conseqüentemente também diminuir o reflexo sobre o rendimento das famílias brasileiras com menores condições financeiras.

4 ALTERNATIVAS PARA ELEVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA E POSSIBILIDADES DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Como já abordado nos capítulos anteriores, a tributação brasileira é concentrada na incidência de tributação sobre consumo de bens e serviços, onerando com maior rigor as famílias com menores rendimentos. Em outros países desenvolvidos, a situação é oposta do Brasil, como por exemplo, os Estados Unidos e Japão, que têm como principal fonte de arrecadação a tributação direta incidente sobre a renda e patrimônio, sendo essa forma de tributação caracterizada pelo fato do contribuinte suportar o ônus da carga tributária sem repassar para terceiros.

Neste sentido, o presente tópico, embasado no atual Sistema Tributário Brasileiro, analisou algumas alternativas que podem elevar a tributação direta, aumentando o ônus tributário para as famílias com maiores rendimentos e consequentemente diminuindo o ônus tributário para as famílias com menores rendimentos, surgindo assim, possibilidades de reforma tributária do atual sistema.

4.1 ALTERNATIVAS PARA ELEVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DIRETA NO BRASIL

Os sistemas tributários contemporâneos em países desenvolvidos originados pelo desenvolvimento econômico Pós-Segunda Guerra Mundial, fez com que surgissem condições para a opção da tributação direta ao invés da indireta. Esse modo de tributação tem como objetivo, conforme afirma Marin Almeida Falcão uma grande justiça fiscal, tributando os componentes do patrimônio e renda⁷¹.

Sendo o Brasil um país em desenvolvimento, seu sistema tributário optou pela tributação indireta, porém, dentro do atual cenário tributário brasileiro implantado pela Constituição Federal de 1988, verifica-se que caberiam algumas alternativas para elevar a arrecadação tributária incidente sobre bases componentes da renda e patrimônio, buscando assim, uma maior justiça tributária e desoneração das famílias brasileiras com menores rendimentos, que muitas vezes tem sua renda corroída pela tributação incidente sobre bens e serviços.

⁷¹ FALCÃO, Maurim de Almeida. **Desenvolvimento Econômico e Expansão dos Sistemas Tributários**. In: trabalho apresentado no XIII Congresso Nacional de Pós-Graduação em Direito – Anais do CONPEDI. Florianópolis: novembro de 2004, p.1.

Dentro do universo tributário brasileiro a busca por uma maior fonte tributária incidente sobre a renda e patrimônio, que atualmente é baixa em comparação com a arrecadação sobre bens e serviços, poderia se iniciar pelo Imposto de Renda (IR), que é um tributo cobrado universalmente, que obriga os contribuintes destinar um percentual da sua renda para o governo, conforme determinado pelo artigo 31, da Lei de Orçamento nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, *in verbis*:

Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem⁷².

No Brasil, cabe a União a competência de cobrar e instituir esse imposto conforme previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal. Os contribuintes dividem-se entre pessoas físicas e jurídicas.

Conforme estabelecido no artigo 43, da Lei nº 5172/66, o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição de renda, representada pelo produto de capital, do trabalho ou da combinação de ambos e de proventos de qualquer natureza, representada pelos acréscimos patrimoniais.

Portanto, quando uma pessoa física adquire renda ou tem acréscimo patrimonial, ela será tributada pelo IR, que no Brasil a alíquota máxima é de 27,5%, abaixo de países considerados como emergentes, tais como o Chile que a alíquota ultrapassa o percentual dos 40%, e a Suécia, um país desenvolvido que atinge cerca de 60%.

Vale destacar, os dados apresentados pela Organização Para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que relacionou as alíquotas do Imposto de Renda Pessoa Física em 2016, de alguns países no mundo (Tabela 21).

Tabela 21: Alíquota do Imposto de Renda Pessoa Física em outros países - 2016.

Países	Alíquota do Imposto de Renda
Áustria	55%
Chile	40%
Dinamarca	55,8%
Japão	55,7%
Suíça	60,1%
Estados Unidos	46,3%

Fonte: OCDE, 2016

⁷² BRASIL. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 30 dez. 2017.

Dessa forma, a arrecadação de tributos sobre a renda tem uma importante relevância sobre a fonte de receita de países desenvolvidos, conforme afirmam o Sindicato dos Agentes Fiscais de Rendas do Estado de São Paulo (Sinafresp) ao discorrerem sobre a arrecadação dos Estados Unidos no ano de 1996.

O total da arrecadação tributária do governo federal foi de \$ 1,5 trilhões de dólares no ano fiscal de 1996. A participação relativa do imposto de renda da pessoa física e das contribuições de seguridade social na arrecadação total foi de 80,3%. A arrecadação do imposto de renda da pessoa física produziu cerca de quatro vezes mais receita do que o imposto de renda das empresas (45,2% e 11,8%, respectivamente)⁷³.

No Brasil existe projeto para a adoção de uma postura de maior tributação sobre a renda de pessoas físicas e conseqüentemente uma maior arrecadação direta, e uma diminuição da injustiça tributária, estabelecendo novas faixas de progressividade e alíquotas maiores para altos rendimentos conforme é apresentado no projeto de Lei do Senado nº 517, de 2015, que tem por objetivo alterar a Lei nº. 11.812, de 31 de maio de 2007, modificando as alíquotas e faixas de tributação presente na tabela progressiva de Imposto de Renda Pessoa Física, de autoria do ex senador Donizeti Nogueira.

Esse projeto de Lei prevê atualização da tabela do IR, estabelecendo uma isenção até o valor de R\$ 3.300,00, sendo que os contribuintes ficariam sujeitos à incidência a partir de uma base de cálculo de R\$ 3.300,01 estando sujeito à alíquota de 5% até 40% para base de cálculo acima de R\$ 49.500,00 (Tabela 22).

Tabela 22: Progressiva Mensal

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IR (R\$)
Até 3.300,00	-	-
De 3.300,31 a 4.000,00	5	165,00
De 4.000,01 a 6.500,00	10	365,00
De 6.500,01 a 9.000,00	15	690,00
De 9.000,01 a 13.000,00	20	1.140,00
De 13.000,01 a 18.000,00	25	1.790,00
De 18.000,01 a 25.000,00	30	2.690,00
De 25.000,01 a 49.500,00	35	3.940,00
Acima de 49.500,00	40	6.415,00

Fonte: Projeto de Lei do Senado nº 517/2015

De acordo com os dados apresentados na tabela 22, o PLS nº 517/15, estabelece 8 (oito) alíquotas de tributação do IR, além de atualizar a tabela progressiva que para muitos especialistas está defasada e que não passa por correção desde abril de 2015.

⁷³ SINAFRESP. **Tributação na Economia Globalizada**: (debate sobre princípios e uma proposta de reforma tributária). Fundação Getúlio Vargas. – São Paulo: Forma 3, 1999, p. 240.

O estabelecimento de uma nova tabela com correção anual pode proporcionar ao governo um aumento na arrecadação da tributação direta incidente sobre a renda e com uma faixa maior de isenção e alíquotas menores para rendimentos mais baixos irá desonerar as famílias brasileiras com menores rendimentos, promovendo uma maior justiça fiscal e diminuição das desigualdades sociais.

Acompanhando esta linha de raciocínio de uma maior tributação sobre a renda e pelo produto do capital, outra opção para a implantação de uma tributação direta e progressiva seria a aprovação do Projeto de Lei nº. 1.485, de 2015, de autoria do deputado Afonso Florence e demais deputados, que tem por objetivo a volta da tributação sobre lucros e dividendos, que não ocorre no Brasil desde o dia 1 de janeiro de 1996, por força o artigo 10, da Lei nº 9.249/95, *in verbis*:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior⁷⁴.

Sobre a distribuição de lucros por parte das pessoas jurídicas tributadas pela legislação do IRPJ, com base no lucro real, presumido e arbitrado, é necessário destacar que, os valores distribuídos a título de lucros acima do que foi apurado pela escrituração, serão submetidos à tabela progressiva do imposto de renda pessoa física.

A não incidência de tributação sobre a distribuição de lucros se estende também aos sócios e titulares das empresas optantes pelo Simples Nacional, conforme aponta Cleônimo dos Santos:

Consideram-se isentos de Imposto de Renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados⁷⁵.

Por outro lado, os valores pagos a título de pró-labore aos sócios ou titulares de pessoas jurídicas, que é uma espécie de salário pago ao trabalho dessas pessoas está sujeito à tributação do imposto de renda, se enquadrando na tabela progressiva.

Entretanto, o que acontece na prática é que a maioria dos sócios ou titulares de pessoas jurídicas estabelecem um valor de pró-labore abaixo do valor tributado pela tabela progressiva

⁷⁴ BRASIL. Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 30 dez. 2017.

⁷⁵ SANTOS, Cleônimo dos. **Simples Nacional**. – 2 ed. – São Paulo: IOB Folhamatic EBS – Sage, 2015, p.183.

do imposto de renda pessoa física, o que, somado ao fato da não incidência do IR sobre a distribuição lucros, elas saem do alcance dessa tributação direta, e com o isso, o Sistema Tributário Brasileiro deixa de arrecadar recursos financeiros importantes que poderia levar a uma diminuição da carga tributária incidente sobre bens e serviços.

A aprovação do Projeto de Lei nº. 1.485, de 2015 e sua posterior entrada em vigor acabaria com essa isenção e corrigiria umas das distorções e injustiças fiscais praticadas pelo atual Sistema Tributário Brasileiro, sendo que enquanto a distribuição de lucros e recebimento de dividendos usufruem de isenção, a renda do trabalhador assalariado pode ser tributada em até 27,5%.

Esse Projeto de Lei prevê para pagamentos de lucros e dividendos de empresas optantes pelo lucro real, presumido e arbitrado para pessoas físicas ou jurídicas domiciliadas no Brasil ou no exterior a incidência de imposto de renda retido na fonte na alíquota de 15% e para as empresas e pessoas físicas residentes em países considerados com tributação favorecida, os chamados “paraísos fiscais”, o pagamento de lucros e dividendos por fontes situadas no Brasil à alíquota do imposto de renda de 25%.

A justificativa no Brasil para que não se tribute valores pagos a títulos de dividendos e distribuição de lucros é que haveria uma bitributação na pessoa jurídica, uma vez, que já ocorreu à incidência do imposto na apuração do seu lucro, porém, essa justificativa não parece ser verdadeira ao analisar a afirmação de Marcelo Guerra Martins, onde “havendo um contexto empresarial em cena, sempre há, ao menos teoricamente, a possibilidade de se imputar o ônus tributário a terceiros que não o contribuinte “de direito”⁷⁶.

No que diz respeito à tributação do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica, sua incidência ocorre na obtenção de resultados positivos no confronto entre receitas e despesas, denominado de lucros, quando a pessoa jurídica é optante pelo regime lucro real e sobre o faturamento quando a empresa é optante pelo regime lucro presumido e arbitrado, seus valores são repassados ao preço de venda para o consumidor, conforme aponta Edino Ribeiro Garcia ao discorrer sobre os aspectos tributários sobre as bases da formação dos preços de venda.

À respeito, Edino Ribeiro Garcia afirma: “Para que o preço de venda seja fixado por um valor superior ao de seu custo de aquisição ou produção, a empresa deverá transferir para o consumidor o ônus da incidência de tributos sobre o faturamento e o lucro da empresa”⁷⁷.

⁷⁶ MARTINS, Marcelo Guerra. **Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos**. Direito Público, Porto Alegre, v.13, n.73, p. 80, jan./fev. 2017.

⁷⁷ GARCIA, Edino Ribeiro. **Contabilidade tributária**. São Paulo: IOB Sage, 2016, p. 397.

Ao analisar as afirmativas dos citados autores percebe-se que dentro da atividade empresarial o imposto de renda incidente sobre o lucro das empresas é repassado para terceiros, ou seja, para o consumidor final, sendo que dessa maneira a pessoa jurídica não arca com esse ônus tributário, essa tributação pode chegar ao percentual de 34%, considerando a alíquota de 15% do IRPJ somada ao adicional de 10% e 9%, a título de CSLL que também é transferida para o consumidor final.

Por outro lado, a tributação sobre a distribuição de lucros e dividendos visa tributar a pessoa física beneficiária desses valores e que nesse caso não haveria uma bitributação sobre o lucro empresarial. Ademais a tributação sobre distribuição de lucros e dividendos é prática comum em demais sistemas tributários no resto do mundo como discorre Fábio Ávila de Castro.

O fato é que o resto do mundo continua a fazer essa dupla tributação sem nenhum problema, ainda que os países mais avançados contem com esquemas razoavelmente complexos de alívio fiscal. Os países fazem isso porque reconhecem que os verdadeiros beneficiários dos rendimentos distribuídos são seus proprietários e sócios que nada mais são do que pessoas físicas⁷⁸.

Portanto, à volta da tributação sobre a distribuição de lucro faria com que o Estado brasileiro aumentasse a sua arrecadação tributária sobre a renda, que no ano de 2015 representou um percentual de 18,27% de toda arrecadação tributária, tendo condições para diminuir a tributação indireta e conseqüentemente desonerar as famílias brasileiras com menores rendimentos, além de corrigir uma distorção e injustiça tributária presente no atual sistema tributário do país.

Outra fonte de tributação direta pouco explorada pelo Sistema Tributário Brasileiro diz respeito à doação de bens e direitos através do Imposto Sobre Transmissão “Causa Mortis” e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCMD) de competência dos Estados e do Distrito Federal, previsto no artigo 155, inciso I, da Constituição Federal, sendo um imposto tipicamente incidente sobre o patrimônio.

No Estado de São Paulo, o referido imposto está regulamentado na Lei nº 10.705, de 28 de dezembro de 2000, onde são estabelecidos casos de isenção e base de cálculo. A alíquota a ser aplicada é de 4% do valor fixado.

⁷⁸ CASTRO, Fábio Ávila de. **IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS, MEDIDAS DE PROGRESSIVIDADE E REDISTRIBUIÇÃO**. Dissertação (mestrado) Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Disponível em: <http://www.repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2018.

A pesquisa realizada por Ernest Young⁷⁹, demonstra que outros países optam por alíquotas mais elevadas podendo chegar ao máximo de até 60%, como acontece na França (Tabela 23).

Tabela 23: Alíquotas de Imposto sobre Herança e Doação.

Países	Imposto Sobre Herança		Imposto Sobre Doação	
	Médio	Máximo	Médio	Máximo
EUA	29%	40%	29%	40%
Alemanha	28,50%	50%	28,50%	50%
França	32,50%	60%	25%	45%
Inglaterra	40%	40%	30%	40%
Japão	30%	50%	30%	50%

Fonte: Ernest Young, 2014.

Os estados brasileiros talvez não precisariam adotar uma alíquota máxima de 60%, como ocorre na França, mas uma tabela de progressividade com majoração de alíquotas de acordo como os valores dos bens e direitos recebidos em doação ou heranças.

O ITCMD é um imposto incidente sobre a propriedade de patrimônio, que no ano de 2015 representou 4,44% de toda arrecadação brasileira (tabela 9). A elevação da sua alíquota com certeza iria onerar as famílias com maiores rendimentos e daria condições para que o Sistema Tributário Brasileiro diminuísse a incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços desonerando as famílias com menores rendimentos.

Ainda dentro do atual Sistema Tributário Brasileiro, outra opção para aumento da receita tributária incidente sobre o patrimônio e consequentemente diminuição da carga tributária indireta, prevista na carta magna de 1988, porém, não aplicada até os dias atuais é a regulamentação através de Lei Complementar do imposto sobre grandes fortunas o IGF.

Esse imposto está previsto no art. 153, VII, da atual Constituição Federal, de competência da União, sendo que desde a promulgação da Constituição há aproximadamente 30 anos, diversos projetos de leis foram apresentados ao Congresso Nacional, porém, até hoje nenhum foi aprovado.

Atualmente tramita no Senado Federal o Projeto de Lei do Senado nº. 139, de 2017 (Complementar), de autoria da senadora Vanessa Grazziotin, com o objetivo de regulamentar o que está previsto em nossa Constituição e instituir a cobrança do imposto sobre grandes fortunas.

⁷⁹ BRASIL. **Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações**. Disponível em: <http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca>. Acesso em: 30 dez. 2017.

O projeto de Lei do Senado n°. 139/2017 prevê que serão contribuintes desse imposto às pessoas físicas domiciliadas no país, as pessoas físicas e jurídicas domiciliadas no exterior, em relação ao patrimônio que detenham no país.

Dentro desse contexto serão tributadas as pessoas que detêm um patrimônio líquido superior a 8.000 (oito mil) vezes o limite mensal de isenção de imposto de renda que atualmente é 1.903,98, nesse sentido o imposto seria cobrado então das pessoas que possuem um patrimônio líquido superior de R\$ 15.231.840,00 (quinze milhões, duzentos e trinta e um mil, e oitocentos e quarenta reais).

O projeto de Lei atribui ao patrimônio líquido, o mesmo conceito que é aplicado na Contabilidade, onde o valor desse o patrimônio líquido se obtém da diferença entre os bens e direitos e obrigações do contribuinte.

A respeito do patrimônio líquido José Carlos Marion destaca:

Na verdade, é necessário conhecer a riqueza líquida da pessoa ou empresa: somam-se os bens e os direitos e, desse total, subtraem-se as obrigações; o resultado é a riqueza líquida, ou seja, a parte que sobra do patrimônio para a pessoa ou empresa. Ela é denominada patrimônio líquido ou situação líquida⁸⁰.

Baseado no valor do patrimônio líquido tendo como parâmetro a faixa de isenção do imposto de renda pessoa física nos dias atuais, o projeto prevê três faixas e três alíquotas para cálculo do imposto sobre grandes fortunas, sendo a primeira o valor que ultrapassar 8.000 vezes e chegar a 25.000 mil vezes, alíquota de 0,5%, o valor que ultrapassar 25.000 até 75.000 vezes alíquota de 0,75%, para valor que ultrapassar 75.000 vezes alíquota de 1%. Conforme demonstrado na Tabela 24.

Tabela 24: Tabela de Incidência do Imposto Sobre Grandes Fortunas

Patrimônio Líquido em relação a isenção do Imposto de Renda	Patrimônio Líquido (R\$)	(%)
Maior que 8.000 vezes a 25.000 vezes	Maior que 15.231.840,00 a 47.599.500,00	0,5%
Maior que 25.000 vezes a 75.000 vezes	Entre 47.599.500,01 a 142.798.500,00	0,75%
Maior que 75.000 vezes	Maior que 142.798.500,01	1%

Fonte: Projeto de Lei do Senado n°. 139, de 2017.

Na sua redação o projeto de Lei prevê algumas situações que serão excluídos do somatório do patrimônio líquido como, por exemplo, imóvel de residência do contribuinte que represente até 20% do seu patrimônio e também estabelece critérios para cálculo de

⁸⁰ MARION, José Carlos. **Contabilidade básica**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 44.

abatimento do valor do imposto como pagamento do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU).

O projeto prevê que a destinação de arrecadação dos recursos financeiros obtidos com o imposto sobre fortunas será prioritariamente destinados a saúde e educação, dando ao governo federal melhores condições para investimentos nessas áreas consideradas de suma importância para os cidadãos brasileiros.

Como observado nesse tópico dentro do Sistema Tributário brasileiro existem possibilidades para um maior aumento da arrecadação tributária via direta e projetos para que isso seja colocado em prática, porém, todos esses projetos precisam de aprovação do congresso brasileiro.

Entretanto, para que o Sistema Tributário Brasileiro consolidasse uma tributação direta em detrimento a tributação indireta, desonerando as famílias brasileiras com menores rendimentos, além da aprovação dos projetos estabelecendo novas faixas e alíquotas do imposto de renda, a volta da tributação do imposto de renda pessoas físicas sobre a distribuição de lucros e dividendos e regulamentação do imposto sobre fortunas, é imprescindível que se busque a redução de alíquotas de tributos incidentes sobre o processo produtivo brasileiro, sobretudo em impostos como o IPI e o ICMS, além de acabar por fim com a cumulatividade presentes nas contribuições destinadas ao PIS/Pasep e Cofins.

Segundo Marisa Rossignoli⁸¹, desde a Constituição Federal de 1988, várias propostas de reforma tributária vem tramitado no sentido de simplificar o sistema tributário. Questões como a divisão entre os entes federados e a forma de tributação na perspectiva da tributação indireta ou direta são recorrentes, e diante dessa realidade, surge a proposta mais atual apresentada pelo Deputado Sr. Luiz Carlos Hauly.

4.2 POSSIBILIDADES DE REFORMA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988 teve como objetivo a descentralização de tributos por parte da União dando uma maior autonomia tributária e financeira aos municípios, Estados e Distrito Federal. Contudo, em decorrência dessa descentralização, houve por parte da União

⁸¹ Para uma maior discussão sobre reforma tributária realizada pela referida autora: ROSSIGNOLI, Marisa. Constituição Federal de 1988, Federalismo Fiscal e a PEC 233/2008. **Anais**. Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito. Fortaleza. 2010. p.2313-2330 Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html>. Acesso em 11 dez. 2017. e em ROSSIGNOLI, Marisa. **Federalismo Fiscal e Reforma Tributária: Análise das Principais Propostas de Emenda a Constituição de 1988**. Dissertação (Mestrado em Economia) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC_SP. São Paulo, 1998.

uma perda na sua arrecadação, e para compensar a perda desses recursos financeiros, foram instituídas a cobrança de contribuições de cunho social, conforme explica José Serra citado pelo Sinafresp.

Na Constituinte, procuramos dar mais autonomia aos Estados e Municípios com a descentralização tributária, mas sem nenhuma racionalidade; na verdade, foi fruto de pressões políticas. Damos mais flexibilidade para o estabelecimento de alíquotas mais altas do ICMS e a situação dos Estados e Municípios melhorou. Porém, com essa nova repartição, criamos um grande problema para a União, que procura ampliar sua receita com contribuições, onerando o setor produtivo, aumentando a carga fiscal indireta e reduzindo a competitividade da produção nacional perante o mercado internacional⁸².

Essas contribuições instituídas pós Constitucional Federal 1988, mesmo incidindo sobre o faturamento das empresas são repassadas ao preço de venda, o que acaba sendo elencadas na categoria de tributos indiretos incidentes sobre o consumo e refletindo no rendimento das famílias brasileiras, diminuindo assim, o seu poder de compra.

As contribuições sociais somadas aos impostos indiretos faz com que a arrecadação tributária brasileira seja centralizada no consumo, onerando as famílias de menores rendimentos, isto porque, precisam dispor maiores recursos financeiros para a obtenção de seus bens e serviços. Essa centralização de tributos sobre o consumo resulta na metade de toda arrecadação tributária no país conforme já exposto no primeiro capítulo desse estudo.

A proposta do Deputado Sr. Luiz Carlos Hauly tem por objetivo alterar o panorama do Sistema Tributário Brasileiro, deslocando parte da arrecadação sobre o consumo para renda, sem que ocorra aumento da carga tributária, permanecendo nos patamares atuais que é cerca de 1/3 do PIB brasileiro.

O atual sistema tributário está estruturado de acordo com a Constituição Federal de 1988, que por sua vez, estabelece a competência tributária dos entes federados determinando quais são os impostos que cada um deles pode instituir e cobrar (Quadro 6).

Quadro 6: Sistema Tributário estabelecido na Constituição Federal de 1988.

Tributos	Receita Tributária		
	União	Estados	Municípios
Consumo	IPI, Cofins, PIS/Pasep, I.E, I.I, CIDE, II, IE	ICMS	ISS
Renda	IR, CSLL	-	-
Patrimônio	ITR, IGF	IPVA, ITCMD	IPTU, ITBI

Fonte: Constituição Federal 1988. Elaboração Própria.

⁸² SINAFRESP. **Tributação na Economia Globalizada**: (debate sobre princípios e uma proposta de reforma tributária). SINAFRESP, Fundação Getúlio Vargas. – São Paulo: Forma 3, 1999, p. 42.

A proposta apresentada pelo Deputado Sr. Luiz Carlos Hauly visa uma redistribuição dessa competência, onde a União continuará com a competência e os recursos advindos dos impostos sobre o comércio exterior (importação e exportação), com as contribuições previdenciárias, o imposto de renda, as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs). Já o IPI será incorporado ao Imposto sobre Valor Agregado (IVA), junto com o Pis/Pasep, Cofins, ICMS e ISS.

A CSLL de competência da União será incorporada ao imposto de renda, o ISS que é de competência municipal será incorporado ao IVA e para a compensação desse imposto os municípios receberão a competência do IPVA e ITR.

O IVA será um imposto de competência estadual arrecadado de forma centralizada e regulado por Lei Federal, sendo não cumulativo, dando a possibilidade de tudo o que for adquirido pelas empresas e utilizado na sua atividade comercial gerar créditos. Além de estabelecer o princípio de destino, ou seja, ao realizar uma operação interestadual, a arrecadação do imposto será em favor do Estado destinatário do produto, visando acabar com a guerra fiscal entre estados.

O IVA pretende não onerar bens do ativo imobilizado, o que para as empresas será uma grande vantagem, uma vez que teria seus bens de capital desonerado e consequente diminuição de seus custos podendo gerar mais postos de trabalho, aumentando o rendimento das famílias brasileiras e melhorando o desenvolvimento econômico através de uma maior geração de renda.

Atualmente, as exportações brasileiras são amparadas pela imunidade tributária e com o IVA essa desoneração será mantida, nesse contexto, o comércio exterior se torna ainda mais vantajoso, visto que, a proposta estabelece a extinção da não cumulatividade parcial do PIS/Pasep e Cofins, medida que coloca os produtos brasileiros em melhores condições de preço no mercado internacional.

A implantação do IVA irá possibilitar a fixação de alíquotas menores para bens e produtos, que são considerados de primeira necessidade como medicamentos e produtos alimentares, o que é vantajoso para as famílias com menores rendimentos, além de criar um imposto seletivo monofásico para determinados produtos, tais como, o petróleo, combustíveis, lubrificantes de qualquer origem, energia elétrica, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, aparelhos de eletrodomésticos, veículos automotores, supérfluos, telecomunicações e demais produtos indicados através de Lei Complementar.

No tocante a partilha de tributos, a proposta de reforma apresentada tem por objetivo acabar com a concentração de arrecadação e que não são partilhados como demais entes

federados como as contribuições sociais. Desse modo, a proposta visa que os Estados, Distrito Federal e Municípios recebam parte do imposto de renda, assim como a União e Municípios recebam parte do IVA e do Imposto Seletivo.

Caso a proposta venha a ser aprovada, o Sistema Tributário do Brasil terá uma nova configuração da competência tributária, conforme demonstrado (Quadro 7).

Quadro 7: Nova Configuração da Competência Tributária.

Tributos	Receita Tributária		
	União	Estados	Municípios
Consumo	Imposto Seletivo, CIDE, I.E., I.I.	IVA	-
Renda	IR	-	-
Patrimônio	IGF	ITCMD	ITR, IPTU, ITBI, IPVA, ITR

Fonte: Proposta Luiz Carlos Hauly. Elaboração Própria

A proposta apresentada aparenta ser viável ao analisar que um dos objetivos é a deslocação de parte da incidência de tributos sobre o consumo para a renda, o que é benéfico para as famílias brasileiras com menores rendimentos, além de uma simplificação tributária através da implantação do IVA englobando, o que acabaria com a guerra fiscal entre os estados, com a extinção da cumulatividade do Pis/Pasep e Cofins, e da adoção da tributação no destino.

Embora essa proposta aparentar ser vantajosa para as famílias brasileiras, devido a deslocação da tributação sobre o consumo para incidência sobre a renda, não é demonstrado quais seriam as alíquotas aplicadas ao IVA e ao imposto seletivo, como também qual seria o tratamento para a tributação incidente sobre o patrimônio, sendo este a menor fonte de arrecadação tributária no país.

Contudo, a implantação dessa reforma tributária apresentada pelo deputado Luiz Carlos Hauly, ainda depende de ser analisada por uma comissão especial e ser aprovado pelo Congresso Nacional.

CONCLUSÃO

Após o estudo, é possível afirmar que a arrecadação de tributos é fundamental para um país alcançar o desenvolvimento social e econômico.

No Brasil, o Sistema Tributário é complexo e burocrático, que além de ser composto de diversos tributos, tem como característica a tributação indireta e regressiva que é capaz de proporcionar maiores recursos financeiros, além de ser mais vantajosa e com menores custos operacionais para o Estado.

Buscando conhecer a tributação indireta no Brasil e analisar qual seu reflexo no rendimento das famílias brasileiras, o estudo abordou primeiramente o desenvolvimento econômico do país e seu sistema tributário. Foi constatado que a migração da economia primária para o desenvolvimento industrial originou a tributação incidente sobre o consumo de bens e serviços, sendo esta, a principal fonte dos recursos financeiros arrecadados. À respeito, vale destacar que no ano de 2015, essa arrecadação representou 49,68% de toda receita tributária. Tal resultado demonstrou que o Brasil está na contramão dos países desenvolvidos, como por exemplo, do Japão e dos Estados Unidos da América, onde a tributação sobre consumo não ultrapassa 20%.

Para compreender o motivo de uma tributação tão alta, o estudo fez uma síntese histórica nas Constituições brasileiras sobre a tributação indireta. Foi observado que no início dos anos 20, até a primeira metade dos anos 40, a principal fonte de arrecadação da União era a incidência de impostos sobre a importação, e que a partir da segunda metade da década de 40, esse cenário começou a ser alterado, com uma maior fonte de arrecadação da União, com as operações internas incidentes sobre o imposto de consumo, que posteriormente, se tornou o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).

Nesse período, na esfera estadual, a principal fonte de arrecadação era o Imposto sobre Vendas e Consignações (IVC), que posteriormente se tornou em imposto incidente sobre a circulação de mercadorias.

No início da década de 60, por conta de alto índice de inflação e endividamento do setor público, se discutia uma reforma tributária para aumentar os recursos financeiros tributários, que se consolidou em 1966, com a Lei nº 5.172, mais conhecida como Código Tributário Nacional, que trouxe uma centralização dos recursos financeiros na administração da União. Porém, essa centralização acabou sendo interrompida pela Constituição Federal de 1988, que buscando diminuir as desigualdades sociais e regionais, transferiu a competência de

tributos para os Estados e ampliou a base de incidência de impostos sobre serviços de competência municipal.

Essa descentralização de impostos diminuiu os recursos financeiros da União, que por sua vez, buscou na instituição de contribuições sociais os recursos financeiros para arcar com os gastos dos benefícios concedidos a população através dos direitos sociais. Contudo, essas contribuições, assim como os impostos indiretos são repassadas ao preço através do chamado “cálculo por dentro” pelo produtor, comerciantes e prestadores de serviços, sendo o consumidor ou usuário final que neste trabalho foi representado pelas famílias brasileiras, os grandes contribuintes dessa forma de tributação, o que se acaba refletindo com maior rigor sobre as famílias com menores rendimentos.

Entretanto, no atual Sistema Tributário Brasileiro caberiam algumas alternativas para que possa aumentar a arrecadação de componentes tributários da renda e patrimônio, a começar por uma estruturação da legislação do imposto de renda, aprovando o Projeto de Lei do Senado nº. 517/2015 majorando a isenção do IR, como também o estabelecimento de novas alíquotas atingindo o máximo de 40% para rendimentos acima de R\$ 49.500,00, como também de voltar à incidência sobre a distribuição de lucros e dividendos que não ocorre desde o ano de 1996, além de atribuir uma maior progressividade no ITCMD, imposto de competência estadual incidente sobre a doação e herança com majoração nas alíquotas aplicadas sobre a base de cálculo e também aprovar no Congresso Nacional o Projeto de Lei do Senado nº. 139, de 2017 (Complementar), o que já é previsto na Constituição Federal de 1988, o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) incidente sobre o patrimônio líquido de pessoas físicas jurídicas. Dessa forma, a transferência de uma maior incidência tributária as famílias com maiores rendimentos, diminuiria a carga tributária das famílias com menores rendimentos.

Além dos projetos já apresentados outra possibilidade para alteração da fonte de arrecadação poderia ocorrer através de uma reforma tributária. Neste sentido, desde a Constituição Federal de 1988 diversas propostas foram apresentadas, e não aprovadas pelo Congresso brasileiro.

Atualmente, a proposta apresentada pelo Luiz Carlos Hauly que está sendo discutida em comissão especial na Câmara dos Deputados, se apresenta com uma alternativa para a busca de maiores receitas tributárias sobre a renda e diminuição da incidência de forma indireta, com possibilidade de implantação do IVA abrangendo diversos tributos indiretos incluindo as contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins, o que levaria a uma simplificação tributária e extinguiria a guerra fiscal entre os Estados, além de promover a extinção da

cumulatividade do PIS/Pasep e Cofins. Porém, essa proposta não apresenta como seria na prática e quais seriam as alíquotas aplicadas ao IVA, bem como, se realmente iria diminuir a carga tributária incidente sobre o consumo e consequente diminuição do ônus tributário das famílias brasileiras com menores rendimentos.

Portanto, conclui-se, que a alta carga tributária no Brasil se dá, além de fatores relativos a própria administração do dinheiro público, não discutido neste trabalho, à tributação indireta, e que dentro do atual Sistema Tributário brasileiro existem possibilidades para buscar uma maior incidência tributária sobre a renda e o patrimônio que atualmente é baixa em relação ao consumo de bens e serviços, através de uma tributação direta, o que já ocorre em outros países considerados desenvolvidos. Dessa forma, com a aprovação dos Projetos que visam alterar a estrutura do IR e também a regulamentação do imposto sobre grandes fortunas (IGF) ou até através de uma reforma tributária, poderia diminuir o reflexo da tributação indireta no rendimento das famílias com menores rendas, elevando a arrecadação tributária sobre renda e patrimônio, concedendo ao Estado manter o nível de arrecadação aos patamares atuais, o seja, cerca de 35% do PIB brasileiro.

REFERÊNCIAS

ABREU Marcelo de Paiva (Organizador). **A ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana, 1889-1989**. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

_____. **A ordem do progresso: dois séculos de política econômica no Brasil**. 2. Ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Edições Sinafresp, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11 ed. Atual. por Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro, Forense, 2000.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

_____. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

_____. **Constituição Federal (1934)**. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm>. Acesso em: 18 jun. 2017.

_____. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 19 de set. 2017.

_____. **Decreto Lei nº 399, de 30 de abril de 1938**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-399-30-abril-1938-348733-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 25 nov. 2017.

_____. **Decreto nº 8.948, de 29 de Dezembro de 2016**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2016/decreto/D8948.htm>. Acesso em 17 nov. 2017.

_____. **Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/L4625.htm>. Acesso em: 30 dez. 2017.

_____. **Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 23 jul. 2017.

_____. **Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm>. Acesso em: 30 dez. 2017.

_____. **Lei nº 11.709, de 19 de Junho de 2008.** Disponível em: <http://www.portalbrasil.net/salariominimo_2008.htm>. Acesso em: 17 nov. 2017.

_____. **Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113149.htm>. Acesso em: 31 dez. 2017.

_____. **Lei Complementar 87, de 13 de setembro de 1986.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm>. Acesso em: 22 dez. 2017.

BRUM, Argemiro J. **O desenvolvimento econômico brasileiro.** 20 ed. Ijuí: Unijuí, 1999.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 24. ed. São Paulo: Malheiros Editoras, 2008.

CASTRO, Fábio Ávila de. **IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA FÍSICA COMPARAÇÕES INTERNACIONAIS, MEDIDAS DE PROGRESSIVIDADE E REDISTRIBUIÇÃO.** Dissertação (mestrado) Universidade de Brasília, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. Disponível em: <http://www.repositorio.unb.br/bitstream/10482/16511/1/2014_F%C3%A1bioAvilaDeCastro.pdf>. Acesso em: 24 fev. 2018.

_____. **ICMS.** 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

DEDECCA, Claudio Salvadori; Et al. **Desenvolvimento e Equidade.** Desafios do crescimento brasileiro. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002014000100003>. Acesso em: 25 nov. 2017.

EY_BRASIL. **Brasil tem uma das menores alíquotas para tributar heranças e doações.** EY_Brasil. BetterWorkingWorld. Disponível em: <http://www.ey.com/br/pt/services/release_brasil_menores_aliquotas_heranca>. Acesso em 30 dez 2017.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária.** São Paulo: Atlas, 2014.

FAHL, Alessandra Cristina; MARION, José Carlos. **Contabilidade Financeira.** Valinhos: Anhanguera Publicações, 2011.

FALCÃO, Maurim de Almeida. **Desenvolvimento Econômico e Expansão dos Sistemas Tributários.** In: XIII Congresso Nacional de Pós-Graduação em Direito. Anais do CONPEDI. Florianópolis: novembro de 2004.

FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil.** 27 ed. São Paulo: Companhia Nacional, ANO.

GARCIA, Edino Ribeiro. **Contabilidade tributaria.** São Paulo: IOB Sage, 2016.

GONÇALVES, José Sidnei. **Tributação e Desenvolvimento Econômico: Aspectos Gerais da Metamorfose dos Sistemas Tributário.** Disponível em: <<http://www.iea.sp.gov.br/ftpiea/ie/1995/tec3-0495.pdf>>. Acesso em: 20 nov. 2017.

IBGE. Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo Demográfico 2010 Famílias e domicílios Resultados da amostra.** Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/97/cd_2010_familias_domicilios_amostra.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2017.

IBPT. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Na contramão do mundo, Brasil tributa mais o consumo.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/noticia/2489/Na-contramao-do-mundo-Brasil-tributa-mais-o-consumo>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

_____. **Estudo da Relação da Carga Tributária versus Retorno dos Recursos à População em Termos de Qualidade de Vida.** Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/2171/IRBES2015.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2017.

MALHEIROS, Ivan Silveira. **Contabilidade Criativa: Tipos de Práticas Identificadas no Setor Público Brasileiro e Suas Consequências.** São Paulo. Lualri, 2017.

MARION, José Carlos. **Contabilidade básica.** 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015

MARTINS, Marcelo Guerra. **Consciência fiscal e aperfeiçoamento da cidadania: o problema dos tributos indiretos.** Direito Público, Porto Alegre, v.13, n.73, p. 75-94, jan./fev. 2017.

NORAT, Markus Samuel Leite. **Evolução histórica do direito do consumidor.** Revista Jurídica Cognitione Juris. João Pessoa. Disponível em: <<http://www.cognitionejuris.com/artigos/02/12.html>>. Acesso em: 11 nov. 2017.

OLIVEIRA, Luís Martins de; Et al. **Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com Resposta.** 13. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

POCHMANN, Marcio. **Estrutura Social no Brasil.** Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-66282010000400004>. Acesso em: 16 dez. 2017.

RFB- Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil – 2014.** Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>. p. 46. Acesso em: 06 ago. de 2016.

REZENDE FILHO, Cyro de Barros. **Economia brasileira contemporânea.** 2 ed. São Paulo: Contexto, 2002.

ROSSIGNOLI, Marisa. Constituição Federal de 1988, Federalismo Fiscal e a PEC 233/2008. **Anais.** Conselho Nacional de Pesquisa e Pós Graduação em Direito. Fortaleza. 2010. p.2313-

2330

Disponível

em:

<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/anais_fortaleza.html>. Acesso em: 11 dez. 2017.

_____. **Federalismo Fiscal e Reforma Tributária**: Análise das Principais Propostas de Emenda a Constituição de 1988. Dissertação (Mestrado em Economia) Pontifícia Universidade Católica de São Paulo-PUC. São Paulo, 1998.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SAMARA, Eni de Mesquita. **A família brasileira**. 2 ed. São Paulo: Brasiliense, 1986.

SAMUELSON, Paul A.; NORDHAUS, William D. **Economia**. 14 ed. Portugal: McGraw-Hill de Portugal, 1993.

SANTOS, Cleônimo dos. **PIS/PASEP e Cofins**: como calcular e recolher. São Paulo: IOB, 2015.

_____. **Simple Nacional**. 2 ed. São Paulo: IOB Folhamatic EBS–Sage, 2015.

SANTOS, Cleônimo dos; BARROS Sidney Ferro Barros. **Imposto de renda das pessoas jurídicas para contadores**. 10 ed. São Paulo: IOB SAGE, 2015.

SINAFRESP. **Tributação na Economia Globalizada**: (debate sobre princípios e uma proposta de reforma tributária). SINAFRESP, Fundação Getúlio Vargas. São Paulo: Forma 3, 1999.

_____. **Tributação na Economia Globalizada**: (debate sobre princípios e uma proposta de reforma tributária). Fundação Getúlio Vargas. São Paulo: Forma 3, 1999.

SZMRECSÁNYI Tamás, SUZIGAN Wilson (organizadores). **Histórica Econômica do Brasil Contemporâneo**. 2. ed. revista. São Paulo: Hucitec/ Associação Brasileira de Pesquisadores em História Econômica/ Universidade de São Paulo / Imprensa Oficial, 2002.

VASCONCELOS, Marco Antonio; GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de economia**. São Paulo: Saraiva, 1998.

ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fatima. O Tributo Como Fator de Geração de Justiça Fiscal e do Bem Estar Social. **ARGUMENTUM**. Revista de Direito. Universidade de Marília, vol. 6. Marília: UNIMAR, 2006.