

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO - IDP**  
**ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA – EDB**  
**PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS PÚBLICAS**

**DÓMINE CASTRO FERREIRA**

**A CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA E OS SEUS EFEITOS SOBRE A  
CONSCIÊNCIA FISCAL DO CONTRIBUINTE**

**BRASÍLIA**  
**FEVEREIRO/2015**

**DÓMINE CASTRO FERREIRA**

**A CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA E OS SEUS EFEITOS SOBRE A  
CONSCIÊNCIA FISCAL DO CONTRIBUINTE**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

**BRASÍLIA**  
**FEVEREIRO/2015**

**DÓMINE CASTRO FERREIRA**

**A CARGA TRIBUTÁRIA INDIRETA E OS SEUS EFEITOS SOBRE A  
CONSCIÊNCIA FISCAL DO CONTRIBUINTE**

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas, como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas.

Brasília-DF, 28 de fevereiro de 2015

---

Nome:  
Titulação:  
Instituição:

---

Nome:  
Titulação:  
Instituição:

---

Nome:  
Titulação:  
Instituição:

Dedico este trabalho aos meus pais, por serem o alicerce das minhas escolhas e conquistas na vida.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus, por me proporcionar força e inspiração para vencer todas as batalhas da vida.

Ao corpo de funcionários e amigos do IDP, em especial à Eliana, à Marinisa e ao Gino, por terem feito uma parte muito importante da minha profissional e, principalmente, pessoal, durante todo os momentos em que passei envolvido com a instituição.

Aos meus familiares, em especial, aos meus pais e irmãos, que foram meus grandes orientadores nesse trabalho e grandes incentivadores ao longo do curso.

A Mariana Ramos Almeida, que, com muito amor e cumplicidade, trilhou essa difícil jornada ao meu lado.

*"E convém não esquecer que bitributação é quando arrancam seis vezes o dinheiro do cidadão. Pois o normal já é tributação."*

**Millôr Fernandes**

## RESUMO

Esta pesquisa tem por escopo analisar a estrutura do sistema tributário brasileiro e sua complexidade aos olhos do contribuinte, dando um enfoque à repercussão da tributação indireta na consciência fiscal dos cidadãos. Parte-se de um estudo histórico evolutivo do sistema, abordando a forma com que o contribuinte é reputado ao longo do tempo, bem como as políticas tributárias foram implementadas. Em seguida, busca-se compreender as características dos tributos classificados em indiretos, bem como a sua aplicação no sistema tributário vigente, considerando seus efeitos sobre a transparência fiscal e sobre a equidade e justiça na forma de tributar. Diante desse cenário, analisa-se as perspectivas atuais para uma maior conscientização do contribuinte acerca do sistema tributário nacional, incluindo a Lei nº 12.741 de 2012 (Lei de Transparência Fiscal), que trata da discriminação dos impostos nos documentos fiscais de venda de mercadoria e serviços, bem como da importância da cidadania fiscal, como forma de ratificar os valores democráticos e republicanos que norteiam o Estado brasileiro. O resultado da pesquisa demonstra que a política tributária adotada no Brasil ao longo da história foi sempre implementada com um viés arrecadatório, acarretando o desinteresse do contribuinte em compreender a tributação como um ato de cidadania. Por outro lado, o governo, ao compreender que a tributação indireta causa menor compreensão e resistência social dos contribuintes, priorizou esse tipo de tributação. A Lei de Transparência foi instituída para que o cidadão brasileiro tenha consciência da carga tributária indireta embutida nos produtos, assim, considera-se a mesma como o primeiro passo para a reforma do sistema.

**Palavras-chave:** Tributação. Imposto Indireto. Consciência Fiscal. Reforma Tributária

## ABSTRACT

This paper has the purpose of analysing the structure of the Brazilian tax system and its complexity in the taxpayer's viewpoint, focusing on the repercussions of indirect taxing on the fiscal awareness of the citizens. This work begins with a historical and evolutionary study of the system, addressing the way the taxpayer is reputed over time, as well as the tax policies that were implemented. Then, we seek to understand the characteristics of the taxes classified as indirect, as well as their applications on the current tax system, considering their effects on fiscal transparency and the fairness and justice in the way of taxing. Given that scenario, we analyse the current prospects for greater taxpayer's awareness of the national tax system, including Law No. 12,741 of 2012 (Fiscal Transparency Law), which deals with the discrimination of taxes in taxing documents related to sales and to merchandise services, as well as the importance of fiscal citizenship, as a means of attesting the democratic and republican values that guide the Brazilian State. The research shows that the tax policy adopted in Brazil throughout history has always been implemented with a mainly collective quality, resulting in the taxpayer's lack of interest in understanding taxation as an act of citizenship. On the other hand, the government, realizing that indirect taxation causes lower understanding and social resistance by the taxpayers, prioritized such taxation type. The Transparency Act was established so the Brazilian citizen is aware of the built-in indirect taxes on the products, and thus it is considered the first step to reform the system.

**Keywords:** Taxation. Indirect Tax. Fiscal Awareness. Tax Reform.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>CAPÍTULO 1 - A TRIBUTAÇÃO E O CONTRIBUINTE NA EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	12
<b>1.1 A Tributação no período pré-republicano</b> .....	12
<b>1.2 A Tributação no período republicano</b> .....	14
<b>1.3 O Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1988</b> .....	23
<b>1.4 Princípios Constitucionais da Constituição Federal de 1988</b> .....	26
<b>CAPÍTULO 2 – A TRIBUTAÇÃO INDIRETA</b> .....	31
<b>2.1 Conceito e abrangência</b> .....	31
<b>2.3 Os impostos sobre o consumo na Constituição Federal</b> .....	34
<b>2.3 Outros tributos que oneram o consumo</b> .....	37
<b>CAPÍTULO 3 – A ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	40
<b>3.1 Críticas gerais ao sistema</b> .....	40
<b>3.2 O federalismo e os conflitos fiscais</b> .....	43
3.2.1 Concepção do federalismo fiscal brasileiro .....	44
3.2.2 Desequilíbrio vertical .....	46
3.2.3 Desequilíbrio horizontal e a guerra fiscal dos impostos sobre o consumo .....	49
<b>3.3 A tributação indireta e a regressividade do sistema</b> .....	53
<b>CAPÍTULO 4 – OS NOVOS MECANISMOS DE TRANSPARÊNCIA FISCAL E AS PERSPECTIVAS DE REFORMA DO SISTEMA</b> .....	59
<b>4.1 A importância da transparência e da cidadania fiscal</b> .....	59
<b>4.2 As perspectivas de reforma</b> .....	62
<b>4.3 A Lei de Transparência Fiscal: um primeiro passo para a reforma do sistema</b> .....	65
<b>CONCLUSÃO</b> .....	70
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	73

## INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, como fonte primária de toda ordem jurídica e garantia dos direitos dos cidadãos, estabeleceu as diretrizes do Sistema Tributário Nacional brasileiro, regulando, de tal forma, a atividade tributária do Estado, através dos princípios gerais, dos limites ao poder de tributar, da apresentação das competências tributária dos entes federativos, bem como da repartição dos tributos arrecadados.

O cenário político à época da promulgação do texto constitucional acabou por ampliar a competência tributária dos Estados e Municípios. Baseado no fortalecimento do federalismo fiscal, o Sistema Tributário Nacional foi se estruturando de forma complexa e vultosa, com diversos tributos criados e inúmeras normas tributárias elaboradas pelos entes federativos.

Nesse contexto, a ausência de diretrizes gerais relativas à instituição e à operacionalização da tributação indireta incentivou a guerra fiscal entre os entes de mesmo nível na federação, resultando na falta na incompreensibilidade histórica do consumidor sobre sua contribuição aos cofres públicos, prejudicando, de tal forma, a fiscalização pelos contribuintes da contraprestação de serviços e políticas públicas implementadas pelo Estado.

O estudo dos tributos indiretos, bem como dos seus efeitos sobre a incompreensibilidade do sistema tributário nacional aos olhos do contribuinte, apresenta-se relevante no Brasil de hoje, tendo em vista os seguintes aspectos: 1) Segundo estudos do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2013), a carga tributária no Brasil vêm elevando-se ano a ano, sendo que, no ano de 2012, representou 36,37% do valor do Produto Interno Bruto, e sua previsão para o ano de 2013 é de atingir o percentual de 36,42% do PIB do Brasil; 2) A carga tributária no sistema tributário nacional é representada expressivamente pela tributação indireta, isto é, a tributação sobre o consumo de bens e serviços no ano de 2012 correspondeu a 49,73% da arrecadação total, conforme estudo da Carga Tributária no Brasil realizado pela Receita Federal (2013); 3) O Brasil é um dos países que mais oneram o contribuinte com a tributação, entretanto, o retorno das políticas públicas em relação ao bem estar da sociedade é baixo quando comparado aos outros países que possuem uma tributação elevada. Na comparação estudada também pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (2014), dos 30 países que mais tributam, o Brasil é o último colocado em termos de Índice de

Desenvolvimento Humano e de retorno em bem estar à sociedade, tendo como referência o ano de 2012.

Dado essas estatísticas, percebe-se a relevância para o estudo da estruturação do sistema tributário brasileiro e a maneira com que o contribuinte é onerado, bem como as medidas que o contribuinte tem à sua disposição para identificar a tributação efetiva que está sujeito, abrangendo tanto os impostos diretos como os indiretos, no intuito de cobrar dos governantes o retorno social de sua arrecadação.

A questão é um dos pilares doutrinários de crítica ao sistema tributário nacional e alvo de propostas para a reforma tributária. Assim, existem amplos debates doutrinários, jurisprudenciais e acadêmicos sobre o tema, como fontes disponíveis para a pesquisa.

De tal forma, o trabalho busca evidenciar o contexto histórico pelo qual o sistema tributário se estruturou no Brasil, os problemas resultantes da elevada tributação sobre o consumo e da reduzida consciência fiscal do contribuinte brasileiro, além das perspectivas atuais sobre as modernas ferramentas de transparência fiscal, cuja função seria de aprimorar a conscientização dos contribuintes em relação a arrecadação e aplicação dos recursos públicos, dando destaque à Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012, e suas regulamentações, que dispõe sobre as medidas de esclarecimento dos impostos incidentes sobre os produtos e serviço ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal.

O objeto desta pesquisa é analisar o contexto com que o complexo sistema tributário brasileiro envolve a consciência tributária do contribuinte brasileiro. O autor Hugo de Brito Machado (2013) ressalta que o Brasil, assim como a maioria dos países, prioriza a tributação indireta, pois o contribuinte tem afastada a possibilidade de abster-se de pagar os impostos quando consome, tendo em vista que o imposto é pago pela empresa que vende, porém é embutido no valor do produto colocado à venda.

Dessa forma, historicamente o contribuinte se vê diante de um sistema tributário estruturado em um grande emaranhado de normas tributárias sem o mínimo de clareza à percepção do mesmo, resultando em uma natural falta de conhecimento por parte dos consumidores e em cidadãos com pouco poder de fiscalização dos atos de governo.

Partindo dessa ideia geral, o cidadão brasileiro não tem ciência de quanto está pagando de impostos, nem conhecimentos acerca de base de cálculo, alíquotas e incentivos fiscais destinados aos empresários, portanto, torna-se justificado o desinteresse da população em

acompanhar a aplicação dos recursos públicos. Além disso, o contribuinte brasileiro acredita que o ônus da tributação indireta recai totalmente sobre as empresas, sendo ele próprio imune (RICAS, 2005).

Corroborando com o posicionamento doutrinário, percebe-se que há desconhecimento por parte do contribuinte sobre a composição dos preços a que o mesmo está sujeito ao consumir, especialmente sobre os impactos dos tributos imbuídos. Exemplo disso é a pesquisa realizada pela Fecomércio RJ em parceria com o Instituto Ipsos, divulgada no portal de notícias G1, em 14 de agosto de 2014, demonstrando que um a cada quatro brasileiros ainda acreditam que não pagam nenhum tipo de imposto, e, quando o assunto é tributação indireta, apenas 55,3% sabem que pagam impostos indiretos sobre produtos e serviços.

Baseado na realidade atual do Brasil, levanta-se, nesta pesquisa, o seguinte questionamento: Quais os efeitos da carga tributária indireta na consciência fiscal do cidadão brasileiro? E quais as perspectivas para o esclarecimento dos consumidores?

Baseado nesta ideia, o trabalho proposto busca evidenciar o contexto tributário nacional, dividindo a pesquisa em quatro partes: o primeiro capítulo pormenoriza os detalhes da evolução do sistema tributário nacional, abordando as históricas políticas de tributação e suas para o contribuinte do sistema, do período colonial ao período após a promulgação da Constituição Federal de 1988; o segundo evidencia em debates doutrinários a conceituação e as características da tributação indireta no contexto brasileiro; o terceiro capítulo recai sobre as críticas convergentes acerca do sistema tributário atual, evidenciando os motivos que estão desencadeando as manifestações doutrinárias e normativas por medidas de transparência e conscientização; finalmente, o quarto capítulo vislumbra captar a importância da transparência fiscal para a estrutura de um sistema tributário, bem como as perspectivas atuais para reformulação do sistema, dando destaque para as medidas que proporcionarão maior sensatez do contribuinte, em especial, a análise da Lei de Transparência Fiscal, sendo uma ferramenta instituída para o maior exercício do controle social.

## **CAPÍTULO 1 - A TRIBUTAÇÃO E O CONTRIBUINTE NA EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

No intuito de compreender melhor as características que estruturam o Sistema Tributário Nacional em vigor no Brasil, principalmente quando se fala em tributação indireta e a consciência fiscal, torna-se indispensável a análise dos aspectos históricos que delimitam a posicionamento do contribuinte ao longo da evolução do arcabouço tributário nacional.

Substanciando essa ideia, pode ser observado na pesquisa de Martuscelli (2010) que a existência da figura do contribuinte antecede a existência do Direito Tributário, bem como a proclamação de qualquer texto constitucional dentro do ordenamento jurídico brasileiro. Além disso, várias práticas tributárias da era colonial vêm sendo reproduzidas nos dias de hoje, estando embasadas pelo atual sistema tributário.

Vale ressaltar que o sistema tributário do país “está inserido num contexto mais amplo da economia e, principalmente, que ele reflete o papel desempenhado pelo Estado num determinado momento (MENEGHETTI NETO; RÜCKERT, 1991, p. 1).

Portanto, o sistema tributário é uma estrutura que atua sob a ordem de interesses políticos e econômicos, o que prejudica a atuação dos cidadãos como contribuintes e fiscalizadores das ações governamentais. Há de se questionar qual é o modelo de Estado a ser implantado em uma determinada sociedade. Então, durante o estudo da evolução do sistema tributário brasileiro, é demasiadamente importante associar a política tributária e a conscientização fiscal do contribuinte com o modelo de estado adotado no período.

### **1.1 A Tributação no período pré-republicano**

A forma que o contribuinte brasileiro é tributado nos tempos atuais é resultado de um grande desenvolvimento de um sistema tributário ao longo da história. Sabe-se que, desde o período colonial, são registradas políticas arrecadatórias no território brasileiro.

Durante esse período, o sistema português utilizava a tributação como forma de financiamento da Metrópole Portuguesa. Para tanto, não havia métodos definidos tampouco limites ao poder de tributar como forma de proteção dos contribuintes, Observava-se, portanto,

a prática da “derrama”, cujo significado seria uma cobrança forçada de impostos sobre toda e qualquer tipo de produção (FAUSTO, 1997).

Inicialmente, os mecanismos de tributação possuíam ênfase na arrecadação quantitativamente sem, entretanto, observar critérios de equidade ou isonomia. Mastuscelli (2010, p. 1) afirma que nesse período “havia a marca da tributação contingente, da tributação destituída de qualquer conceito de retributividade, flagrante e frequente desrespeitosa à real capacidade contributiva dos que a ela se submetiam”,

Os primeiros tributos cobrados no território brasileiro eram destinados exclusivamente ao fisco português, portanto, até então não havia uma estrutura fazendária efetiva no Brasil. Ezequiel (2014) destaca que o Brasil, nesse momento, não possuía moeda em circulação, logo os exploradores do novo território deveriam contribuir com vinte por cento (ou um quinto) do pau-brasil ao rei, sendo esse considerado o primeiro tributo cobrado no território brasileiro.

Já, a partir do século XVII, começam a ser percebidos vestígios da tributação indireta dentro do território brasileiro, tendo em vista que o açúcar passa a se tornar destaque no cenário produtivo do Brasil, sendo o foco da tributação brasileira. Posteriormente essa oneração atingiu o fumo, a aguardente e a carne, nas palavras de Gomes:

A partir do século XVII, com o destaque do açúcar no cenário produtivo nacional, o apetite explorador e tributário português aumenta, sendo as mercadorias que deixavam o país altamente onerado por impostos diretos e indiretos. Além disso, havia uma preocupação com a organização administrativa da colônia, pois a grande preocupação da Coroa era que as despesas com a colonização fossem pagas, em parte, com a arrecadação de tributos em vigor na época (GOMES, 2006, p.32).

Com a vinda da Corte portuguesa para o Brasil, inicia-se um novo período na história brasileira, o período imperial, cujo ápice foi a declaração da independência em 1822. Com essa mudança, alguns tributos foram criados e outros ampliados, bem como a estrutura administrativa de arrecadação foi aprimorada, com uma tendência centralização (MARTUSCELLI, 2010).

No entanto, Tristão (2003) considera a evolução da administração tributária ainda como uma herança da estrutura precária de arrecadação do período colonial. O ponto de vista do contribuinte daquela época pode ser depreendido do trabalho de Martuscelli (2010, p.4), onde há um destaque que, ainda após a promulgação da Constituição de 1824, em suas palavras

“quedou-se inerte o referido texto em relação à proteção do cidadão em face do Poder tributário do Estado, mantendo-se o exercício irracional do Poder de tributar tal como outrora era feito”.

No teor do texto constitucional de 1824, pouco avanço houve em relação à estruturação de um sistema tributário nacional, no entanto, foi instituída o Tesouro Nacional, órgão que seria responsável por controlar as finanças da fazenda nacional, regulando a sua administração, arrecadação e controle.

Artigo 170. A Receita, e despeza da Fazenda Nacional será encarregada a um Tribunal, debaixo de nome de "Thesouro Nacional" aonde em diversas Estações, devidamente estabelecidas por Lei, se regulará a sua administração, arrecadação e contabilidade, em reciproca correspondencia com as Thesourarias, e Autoridades das Provincias do Imperio.

Logo adiante, o texto possui outro dispositivo importante, cujo teor abrange a posição do contribuinte no ponto de vista político-constitucional da época. O referido inciso aborda tanto a compulsoriedade da contribuição dentre todos os cidadãos quanto a proporcionalidade da contribuição de acordo com a disponibilidade do cidadão em contribuir.

Artigo 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. XV. Ninguem será exempto de contribuir pera as despezas do Estado em proporção dos seus haveres.

Nota-se, então, que o texto constitucional, inicialmente, prezou por assegurar o viés arrecadatório do império, não tratando ainda de institutos como a limitação ao poder de tributar, dentre outras garantias dos contribuintes em relação às atividades arrecadatórias do império. No entanto, cabe um destaque quanto à proporcionalidade mencionada, podendo ser considerada um marco inicial de princípios constitucionais atualmente vigentes, como o princípio da isonomia e o princípio da capacidade contributiva.

## **1.2 A Tributação no período republicano**

O início do período republicano no Brasil incrementa alguns novos conceitos no ordenamento jurídico pátrio, dentre eles o de república, federalismo e separação dos poderes. Esses conceitos foram expressamente consolidados com a promulgação da Constituição de 1891, que, ao introduzir o sistema federativo no Brasil, gerou uma grande mudança no sistema tributário nacional. (MARTUSCELLI, 2010)

A estrutura arrecadatória no Brasil começa a se diferenciar já no período da República Velha, tendo como sua principal característica a tendente descentralização fiscal. Arretche (2005) destaca a ciclicidade desses traços, tendo em vista que no período Imperial o fisco adotou uma postura de centralização da administração tributária. E essa sazonalidade oscila entre essas duas tendências ao longo das mudanças de regime político na história do país.

A descentralização foi formalizada quando o texto constitucional dotou tanto a União (artigo 7º) quanto os estados (artigo 9º) com receitas que lhes permitissem certa autonomia financeira, bem como foi repartida a competência de instituir tributos entre cada ente federativo.

Pela primeira vez, pode ser percebido princípios constitucionais tributários mais propícios a proteger o contribuinte, limitando o poder de tributar. No artigo 72 expressa o princípio da legalidade com um viés de evitar a arrecadação exploratória: “Artigo 72 [...] § 30. Nenhum imposto de qualquer natureza poderá ser cobrado se não em virtude de uma lei que o autorize.”

Além disso, incentivos fiscais sobre algumas operações começam a ser garantidos expressamente pelo texto constitucional.

Artigo 9º[...]

§ 2º - É isenta de impostos, no Estado por onde se exportar, a produção dos outros Estados.

§ 3º - Só é lícito a um Estado tributar a importação de mercadorias estrangeiras, quando destinadas ao consumo no seu território, revertendo, porém, o produto do imposto para o Tesouro federal.

Pode-se perceber nos parágrafos citados que a forma federativa já começa a conflitar aspectos de competências tributária dos Estados e da União, bem como entre os Estados. Essa situação acaba por prejudicar a autonomia estadual e interferir na compreensibilidade do contribuinte sobre suas obrigações. Amed e Negreiros (2000) indicaram que o modelo tributário implantado pela constituição de 1891 possuía falhas no sentido de que: a União e os Estados concorriam sobre certos aspectos da tributação; e os Municípios não foram inclusos no texto constitucional, ficando seus tributos no encargo dos Estados.

De acordo com Vasconcelos (2002), além desses, a repartição de competências tributárias, apesar de prevista na carta magna de 1891, na prática não foi exercida de forma justa, tendo em vista que o imposto de maior expressão na arrecadação, o imposto de importação, ficou a cargo da esfera federal. Corroborando com esta ideia, Ezequiel (2014) faz a seguinte afirmação:

A administração tributária adaptava-se à história dos tributos no Brasil que, por sua vez, estava inserida nos contextos políticos e econômicos internacionais de cada período. Assim, durante boa parte de nossa história, a maior fonte de arrecadação foram os tributos aduaneiros, tendo em vista não haver produção local de bens de consumo.

Nota-se, logo, que, na história do Brasil, o imposto indireto sempre foi a principal fonte de arrecadação da administração tributária. Até esse momento, pouco relevante eram os impostos que não incidiam sobre o consumo.

Porém, a promulgação da carta constitucional de 1891 gerou efeitos no contexto tributário existente no Brasil já no início do século XX. Ezequiel (2014) revela que o imposto direto sobre o consumo começa a ser aplicado, sendo que, inicialmente, somente sobre o baralho e o fumo.

Paralelamente a esse, em 1923 surge o imposto de renda com base progressiva, representando um avanço enorme em matéria tributária no país. Pela primeira vez pôde ser visto no sistema tributário do Brasil um imposto direto, incidente sobre os rendimentos individuais de cada cidadão, aplicando-se de forma justa e “aliviando a carga tributária dos impostos indiretos, que sempre foi muito alta e que onera igualmente ricos e pobres” (VASCONCELOS, 2002, p. 10).

A situação econômica e tributária do Brasil nesse período foi bem definida nas palavras de Varsano (1997, p. 3):

Durante todo o período anterior à Constituição de 1934, o imposto de importação manteve-se como a principal fonte de receita da União. Até o início da Primeira Guerra Mundial, ele foi responsável por cerca de metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% da mesma. A redução dos fluxos de comércio exterior devido ao conflito obrigou o governo a buscar receita através da tributação de bases domésticas. Cresceu então a importância relativa do imposto de consumo e dos diversos impostos sobre rendimentos, tanto devido ao crescimento da receita destes impostos -- definitivo no primeiro caso e temporário no segundo -- como à redução da arrecadação do imposto de importação. Terminada a guerra, a receita do imposto de importação tornou a crescer mas sua importância relativa continuou menor que no período anterior (em torno de 35% da receita total da União na década de 20 e início dos anos 30).

Ezequiel (2014, p. 100) conclui que o avanço do sistema tributário depende de vários fatores externos ao próprio sistema. Em relação a instituição do imposto de renda, deve-se

considerar elementos como a economia, as finanças públicas e a política de conscientização do contribuinte como sujeito passivo ao declarar suas rendas.

É notório o avanço em matéria tributária do sistema proporcionado pelo período republicano do Brasil. Era necessário que o governo repensasse a maneira de tributar, tendo em vista os avanços tecnológicos de outros ramos que movimentavam a economia. Meneghetti Neto e Rückert (1991) destacam que o governo teve que focar o sistema tributário na crescente industrialização, que, aos poucos, acabava por reduzir a importação no mercado brasileiro.

Os autores prosseguem ressaltando que o Brasil necessitava de investimentos de infraestrutura para a instalação dessas novas indústrias, necessitando reformular e ampliar a arrecadação do governo. Henrique (apud HENRIQUE; RICCI, 2011) lista as políticas públicas instituídas na época, quais são: “incentivos fiscais, políticas governamentais e investimentos estatais direto na economia”. Tais medidas levaram ao crescimento da máquina pública, necessitando que a arrecadação aumentasse, a fim de suportar o sistema tributário em níveis superavitários, complementa.

O ápice dessas mudanças culminou com a promulgação de uma nova constituição, no ano de 1934. Varsano (1997) considera que as alterações implementadas pelo texto constitucional representam uma nova fase na evolução dos sistemas tributários brasileiros, sendo a fase em que os impostos internos prevalecem sobre os impostos aduaneiros.

As novas tendências de desenvolvimento econômico do país aliaram-se a um período em que os valores sociais ideais estavam em pauta, em que havia um desejo de implementação de um federalismo coerente e de várias teorias liberais, que já estavam sendo implementadas na Europa, efetivaram os princípios do federativismo, republicanismo e do presidencialismo no ordenamento jurídico brasileiro (MARTUSCELLI, 2010).

O texto constitucional de 1934 contempla pela primeira vez na história do Brasil a autonomia financeira dos municípios, permitindo a instituição de alguns tributos em seu território, resultando assim na implementação do federalismo tributário de terceiro grau, isto é, a União (artigo 6º), os Estados (artigo 8º) e os Municípios (artigo 13º) possuíam capacidade para instituir tributos de forma autônoma.

Outro ponto que merece ser destacado é o artigo 11 da constituição, pelo qual se busca atenuar os conflitos de ordem tributária entre os entes federativos, permitidos pela constituição de 1891. O mesmo assim determina:

Art. 11 - É vedada a bitributação, prevalecendo o imposto decretado pela União quando a competência for concorrente. Sem prejuízo do recurso judicial que couber, incumbe ao Senado Federal, ex officio ou mediante provocação de qualquer contribuinte, declarar a existência da bitributação e determinar a qual dos dois tributos cabe a prevalência.

Aos poucos, o contribuinte brasileiro passa a ser menos afetado pela prática exploratória de arrecadação pelo fisco. A partir da constituição de 1934 surgem outras limitações ao poder de tributar, garantindo, assim, cada vez mais, a aplicabilidade dos conceitos de justiça fiscal e isonomia entre os contribuintes.

Com o menor tempo de duração entre as constituições brasileiras, a Constituição de 1937 modificou alguns ideais da de 1934. Pode ser percebido um viés centralizador desse novo texto, tendo em vista que essa constituição foi fruto do golpe militar desferido por Getúlio Vargas (TRISTÃO, 2003).

A maioria da doutrina considera que essa constituição pouco inova na estruturação do sistema tributário nacional, todavia Martuscelli (2010, p. 6) cita que esta “é uma constituição marcada pela interferência do governo na economia, com ênfase na esfera social[...]. Na prática esse tempo retirou competência dos Estados sobre o imposto sobre o consumo de combustíveis motores, e também foi retirada dos municípios competência de instituir o imposto sobre a renda de imóveis rurais. E, em relação aos direitos e garantias dos contribuintes, essa constituição efetivamente nada acrescenta na ordem jurídica brasileira (MARTUSCELLI, 2010).

A partir de 1937, culmina no Brasil o período denominado Estado Novo, tendo como característica marcante a tentativa de disciplinar a sociedade brasileira em todas as áreas (AMED; NEGREIROS, 2000). Tristão (2003) ressalta que, durante todo o período do Estado Novo (1937 a 1945), o governo ditatorial de Getúlio pouco respeitou os preceitos constitucionais, regulando o sistema tributário no país por meio de decretos e governando os estados por meio de interventores nomeados pelo próprio governo central. Durante todo esse período não há avanços relativos ao aperfeiçoamento da estrutura tributária do Brasil.

Após esse período, em período pós II Guerra Mundial, a Constituição Brasileira de 1946 resgatou características como “o pleno exercício da cidadania com a igualdade da participação popular na política” (VASCONCELOS, 2002, p. 10). O texto constitucional de 1946, segundo Martuscelli (2010, p.7), “incorpora influências do período pós-guerra, geradas

em função da vivência jurídica de um ambiente em que o esforço de reconstrução nacional era intenso e a efetivação de direitos de índole social era recorrente”.

Na esfera tributária, de acordo com Varsano (1997), a Carta Magna de 1946, apesar de não representar um grande modelo de reforma tributária, essa promove um aperfeiçoamento na distribuição de rendas entre os entes federativos, institucionalizando um sistema de transferências de impostos. O mesmo prossegue destacando que o texto constitucional fortaleceu o federalismo de terceiro grau, focando, principalmente, no reforço da autonomia dos Municípios.

Durante esse período, a tributação interna sobre os produtos cresce de importância em termos de arrecadação. Nesse instante,

o imposto sobre consumo é responsável por cerca de 40% da receita da união, o imposto de vendas e consignações corresponde a mais que 2/3 da receita estadual e o imposto de indústrias e profissões, que se tornara, na prática, uma versão municipal do imposto de vendas e consignações, gera quase 45% da receita tributária dos municípios (VARSAÑO, 1997, p. 6).

Vê-se que, ao longo do século XX, o imposto sobre o consumo vai se tornando a principal fonte arrecadatória do governo, deixando o imposto sobre operações aduaneiras já sem tanta relevância no sistema tributário do Brasil. Portanto, historicamente o contribuinte paga imposto embutido no consumo e, como até o momento a normatização tributária não pregou a transparência fiscal, o contribuinte é onerado sem ser esclarecido por isso.

O período de vigência da Constituição de 1946 foi marcado por diversos ajustes nas competências tributárias dos entes federativos, bem como da repartição das receitas tributárias entre os níveis de governo. Ferreira (apud TRISTÃO, 2003, p. 34) revela que “em função da inexistência de estatística ou até mesmo de cadastro dos contribuintes, era quase impossível determinar o ônus do tributo sobre o poder contributivo do cidadão”. Esses ajustes culminaram com a edição da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, considerada uma reforma do sistema tributário brasileiro, cuja entrada em vigor modificou significativamente a Constituição de 1946 no âmbito tributário.

Scaff (2014) ressalta que, antes dessa Emenda, a divisão da competência tributária se baseava em critérios meramente político, sem nenhuma correspondência econômica, sendo que as legislações dos entes não possuíam interações com a normatização federal, se constituindo em diversos sistemas tributários autônomos no território brasileiro.

A comissão da reforma tributária, que preparou a entrada da EC 18/65 em vigor, conforme Meira (1989), trabalhou a partir de duas premissas: a primeira teve como objetivo consolidar tributos de natureza idêntica em um só tributo; já a segunda teve como objetivo estruturar o sistema tributário nacional no plano econômico e jurídico em detrimento ao critério histórico.

A consequência dessa reforma, por outro lado, nas palavras de Hugo de Brito Machado (apud SCAFF, 2014, p. 2), é que o sistema tributário

tornou-se um instrumento de centralização do poder político. Concentrou na competência federal maior número de impostos e submeteu ao controle do poder central outros aspectos atinentes à tributação, inclusive quanto ao imposto estadual mais importante, o ICM.

Então, a partir de uma análise das mudanças estabelecidas pela EC 18, pode se concluir que a primeira reforma tributária objetivou: o estabelecimento de um sistema tributário nacional; a discriminação dos impostos com referências às suas bases econômicas; a supressão e consolidação de vários tributos do sistema tributário; trazer incentivos à coordenação de atividades entre a União, Estados e Municípios; o aprimoramento das regras de repartição de receitas, ampliando receitas destinadas aos municípios; a concentração de impostos na competência da União; o estabelecimento de padrões para certas normas fiscais; e o estabelecimento nova discriminação de rendas tributárias. (AMED; NEGREIROS, 2000, p. 285).

Vieira (2012) acrescenta que após a reforma foram mantidos os princípios constitucionais de tributação, dentre eles, a legalidade tributária, anualidade para impostos de patrimônio e renda, vedação às limitações ao tráfego por meio de tributo e vedação às imunidades fiscais, bem como houve uma substituição do imposto em cascata nas circulações de mercadorias por um imposto estadual sob o valor agregado.

Essa reforma, por fim, acaba por reger a instituição da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o chamado Código Tributário Nacional, que regula e dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário, sendo aplicado à União, Estados e Municípios. O CTN entrou em vigor antes da reforma tributária entrar em vigor, ambos produzindo efeitos a partir de 1967 (AMED; NEGREIROS, 2000).

Ratificando esse período de reformas, em janeiro de 1967 foi outorgada a quinta Constituição da história da República. A grande peculiaridade dessa nova constituição foi trazer

de volta o caráter centralizador, diferentemente da carta magna de 1946. Detalhadamente, no seu texto continham normas que transferiam competência dos Municípios e Estados para o governo central (TRISTÃO, 2003).

Esse conjunto de atos de reforma, de acordo com a pesquisa de Varsano (1997, p. 8), buscou sanar os problemas financeiros do país, buscando não somente o equilíbrio orçamentário, mas também que o esforço fiscal de arrecadação permitisse que o governo pudesse dispor de recursos para ser dispensados, através de incentivos fiscais, para impulsionar o crescimento econômico do Brasil. Para tanto, o autor considera que a reforma “desprezou” o princípio da equidade tributária.

Em relação as características dos impostos, Tristão (2003, p. 41) afirma que “o novo modelo ampliou, ainda, os impostos indiretos, com a criação do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias estadual, que introduziu a inovação do critério do valor agregado em substituição às competências cumulativas.”

Após a entrada da nova constituição em vigor, criou-se um espírito de reforma na administração pública, abarcando a administração tributária, que foi a expedição do Decreto Lei nº 200 de 1967, cujo objetivo principal era modernizar e organizar a atuação do Estado.

Essa reforma administrativa teve uma ação muito importante para o sistema tributário brasileiro. Ezequiel (2014) destaca a realização do Programa de Identificação dos Contribuintes Omissos, cujo objetivo era de identificar indícios exteriores de riqueza dos contribuintes, comparando-os com as informações declaradas ao fisco. O resultado desse programa foi o mapeamento de mais de 600 mil contribuintes inadimplentes, o que representa um alto índice de defasagem de arrecadação, sendo esse resultado considerado um feito na época.

Ezequiel (2014, p. 143) ainda ressalta que essa reforma administrativa, aliada com a Criação da Receita Federal do Brasil, em 1968, resultou em um novo modelo de administração tributária no país, principalmente, quando se trata da posição do contribuinte no sistema tributário nacional. Pela primeira vez surge no modelo tributário do Brasil, em suas palavras, “uma nova concepção de arrecadação baseada na espontaneidade do sujeito passivo no cumprimento de suas obrigações tributárias”.

A Receita Federal, tinha como objetivo principal arrecadar os tributos devidos como o processo natural do exercício da cidadania e não de maneira coercitiva como historicamente o contribuinte esteve sujeito. Por essa visão, “o cidadão tornava-se participante ativo do

processo, adquirindo consciência da importância social de suas contribuições, imprescindíveis ao Estado para o cumprimento de sua função gerencial promotora do bem estar comum” (EZEQUIEL, 2014, p. 143).

Percebe-se que o Estado se moderniza, buscando conscientizar o contribuinte da sua importância social de suas contribuições, iniciando uma tentativa de fazer com que o contribuinte desconsidere a histórica prática da derrama, bem como de todas as formas políticas de tributação coercitiva e punitiva sem o mínimo de respeito com os direitos e garantias do cidadão.

A partir de então, com o regime autoritário vivendo seu auge na história política o país, o caráter centralizador do sistema tributário predominou até 1975, considerando que a autonomia dos Estados e Municípios atingiram o seu menor nível nesse período. Essa época, marcada na história como o “milagre econômico brasileiro”, foi um período em que aconteceu um salto no desenvolvimento industrial do país, justificado pela alta parcela de incentivos fiscais do governo central, cuja arrecadação era centralizadora e a distribuição aos Estados e Municípios era mínima. (VARSAÑO, 1997).

Entretanto, na pesquisa de Guilherme Bueno de Camargo (2004), destaca-se que esse período se dividiu em duas fases, sendo a primeira representada pelo “milagre” do Brasil. A partir desse período, inicia-se a segunda fase, impulsionada pela exaustão da política tributária de incentivos e pela má distribuição de receita entre os entes federativos subnacionais. Camargo (2004, p. 169) revela que a política tributária encontra-se vinculada ao sistema político do país, tendo em vista que “é neste período também que se inicia o processo de abertura política e de descentralização, movimento fortemente determinado pela crise econômica que se aprofundava e pela consequente desarticulação política do regime”.

Corroborando com esse pensamento, Amed e Negreiros (2000) afirmam que os anos que prosseguiram ao período de elevado crescimento demonstraram os erros dessa política desenvolvimentista, pois a inflação voltou a um patamar elevadíssimo, a desigualdade social cresceu espantosamente, bem como as empresas criadas pelo governo para financiar o desenvolvimento começaram a se envolver em velhas práticas corruptas de clientelismo.

O Brasil, portanto, entra em uma profunda crise política e econômica na década de 80 e, segundo Tristão (2003), foi acentuada pelo aumento da crise da dívida externa, suspensão dos créditos internacionais, cessão dos investimentos estrangeiros, causando a entrada do país

em recessão econômica e o atingimento de altos patamares de desemprego. Em suas palavras, “era a conjunção perfeita para o início de um movimento popular reivindicando eleições diretas para o Presidente, o que viria a ocorrer em 1985” (TRISTÃO, 2003, p.44).

O período subsequente ao fim da ditadura foi governado pelo presidente José Sarney, sendo marcado por sucessivas crises e tentativas de estabilização da economia mediante planos que não vingaram, enquanto a inflação disparava. Nesse contexto, a Assembleia Constituinte foi instituída, visando elaborar um novo texto constitucional. Quanto ao contexto tributário em que o Brasil estava enquadrado, a assembleia teve um posicionamento no sentido de que o Código Tributário Brasileiro teve um papel muito importante no aperfeiçoamento do sistema tributário, porém, o mesmo ainda necessitava de ajustes para adaptá-lo à nova realidade econômica e democrática do país (AMED; NEGREIROS, 2000).

### **1.3 O Sistema Tributário Nacional da Constituição Federal de 1988**

O texto constitucional promulgado, discrimina o Sistema Tributário Nacional dentro de seu título IV, que trata da tributação e do orçamento, através do capítulo I, sendo este subdividido em seis seções, que vão do artigo 145 até o artigo 162.

A seção I, intitulada “dos princípios gerais”, abrange, inicialmente, os tipos de tributos que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir, conforme o artigo 145:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Adiante, a Carga Magna estipula algumas características atinentes aos tributos, as quais resultaram na instituição de princípios constitucionais tributários, e também prevê a instituição de mais dois tipos de tributos, agora, exclusivamente pela União:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional[...].

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas[...].

A seção II, denominada “das limitações ao poder de tributar”, assim como na seção I, também designa características a serem aderidas pelos entes ao instituírem os tributos. Da mesma forma, uma grande parte do conteúdo desse artigo foi elevado como princípios constitucionais tributários, os quais, sendo atinente ao teor da pesquisa, serão detalhados na próxima seção.

As seções III, IV e V consolidam, finalmente, a atual estrutura federativa do sistema tributário brasileiro, discriminando quais os impostos poderão ser instituídos por cada ente federativo, bem como regras que nortearam a aplicabilidade de cada imposto. Em suma, a repartição de competência tributária ficou definida.

Quanto à União, o artigo 153 definiu os tributos de sua competência:

- I - importação de produtos estrangeiros;
- II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
- III - renda e proventos de qualquer natureza;
- IV - produtos industrializados;
- V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
- VI - propriedade territorial rural;
- VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Quanto aos Estados, o artigo 155 dispôs sobre os tributos de sua competência:

- I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
- 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;
- III - propriedade de veículos automotores.

E quanto aos Municípios, o artigo 156 definiu os impostos de sua competência:

- I - propriedade predial e territorial urbana;
- II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
- III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Ao Distrito Federal, o próprio caput do artigo 155 e 156 evidenciou que os mesmos terão competência para instituir os impostos de âmbito estadual cumulativamente com os impostos municipais.

Finalmente, a seção VI, trata das repartições das receitas tributárias arrecadadas. Nessa parte, o Constituinte determinou que parte do produto de arrecadação da União será repassada aos Estados e aos Municípios de maneira vinculada, bem como parte da arrecadação do Estado será repassada aos municípios obrigatoriamente, buscando, dessa forma, garantir a autonomia política, administrativa e financeira dos entes federativos subnacionais. Além disso, estabeleceu políticas de repasse a fundos estaduais, municipais e de desenvolvimento regional, estipulando um percentual previamente estabelecido sobre a arrecadação federal, objetivando, portanto, a redução das disparidades sociais.

É necessário salientar que a estrutura tributária vigente no Brasil encontra-se totalmente alicerçada na Constituição de 1988, a qual, em seus ideais, buscou fortalecer o federalismo fiscal, promovendo maior autonomia aos Estados e Municípios, além de estabelecer os princípios constitucionais tributários em prol da limitação ao poder de tributar, da proteção ao contribuinte e de uma tributação equânime.

A nova constituição, essa denominada Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, foi alvo de críticas a partir da sua promulgação, principalmente, conforme Varsano (1997), pelos seguintes motivos: consolidou uma situação de desequilíbrio do setor público, concentrou a insuficiência de recursos na União e não adotou medidas para efetivar a descentralização de forma ordenada.

Para recuperar sua potencialidade financeira, a União adotou sucessivas medidas, que geraram uma piora na qualidade da tributação e dos serviços prestados, sendo que “na área tributária ocorreu a criação de novos tributos e a elevação das alíquotas dos já existentes, em particular daqueles não sujeitos à partilha com estados e municípios” (VARSANO, 1997, p. 14).

Já, segundo Martuscelli (2010), outra crítica conteúdo da “Constituição Cidadã” é quanto à tributação de forma justa. Ele considera que o texto constitucional concentra as bases de tributação preponderantemente sobre o consumo e o faturamento, tornando o sistema tributário nacional, de maneira geral, regressivo e incapaz de cumprir seu papel de redistribuição de renda. Além disso, o autor prossegue criticando a forma federativa constante

no texto, visto que os problemas relativos a competição fiscal entre os entes federativos não foi solucionada, fragilizando, assim, o aspecto descentralizador idealizado pelo constituinte.

Com uma abordagem similar, os autores Amed e Negreiros (2000) ressalta que as críticas ao novo texto constitucional foram embasadas pelo fato do texto ser pouco transparente, além de injusto, pelo fato da carga tributária apresentar um peso de mais de dois terços de impostos indiretos e menos de um terço de impostos diretos.

A abordagem do contribuinte na Constituição de 1988, bem como em textos anteriores, foi considerada, especialmente, no que se diz à sua capacidade contributiva, conforme dispõe o referido texto, em seu artigo 145. Apesar disso, esse tema encontra-se em questionamento no atual sistema tributário brasileiro, tendo em vista não só o tamanho da carga tributária no país mas também o seu impacto disponibilidade financeira dos contribuintes. Amed e Negreiros (2000) destacam que o sistema atual é injusto, complexo e oneroso para o contribuinte, tendo em vista que o peso do tributo do Brasil pode ser considerado uma penalidade a produção e ao consumidor nacional.

A partir de 1988 até os dias atuais, houveram diversas medidas infraconstitucionais que regulamentaram o sistema previsto no texto constitucional, com o objetivo, em regra, de sempre incrementar a arrecadação, prática comum do governo ao longo da história (VASCONCELOS, 2002). A partir, portanto, desse cenário que serão abordados nesse trabalho os mecanismos indiretos e seu impacto sobre a consciência fiscal do contribuinte.

#### **1.4 Princípios Constitucionais da Constituição Federal de 1988**

No texto constitucional encontra-se previstos princípios expressos que servem para balizar a relação entre o governo e o contribuinte como: a capacidade contributiva, a isonomia tributária, a vedação do confisco, a uniformidade geográfica, bem como o princípio da transparência tributária.

Antes porém dos princípios constitucionais tributário, vale lembrar dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, constante no art. 3º da carta magna, pois, seu conteúdo, de forma geral, submete todo o restante do texto constitucional ao seu cumprimento. O artigo 3º, portanto, assim determina:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A partir dos objetivos definidos, o Sistema Tributário Nacional, portanto, deve atuar de forma a viabilizá-los. A política tributária, portanto, deve: garantir justiça entre os contribuintes que financiam as atividades do Estado; incentivar as atividades produtivas e econômicas do Estado, a fim de proporcionar o desenvolvimento nacional; atribuir políticas que visem sempre reduzir as desigualdades socioeconômica da população, bem como entre regiões.

Portanto, segundo o princípio da capacidade contributiva, deve-se de graduar os tributos de acordo com a disponibilidade de riqueza de cada contribuinte, de modo que quem possuir maior capacidade contributiva pague mais tributos, logo, os de menor capacidade devem pagar menos. Importante destacar que “somente existe capacidade contributiva após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família” (SALVADOR, 2014, p. 38).

Nos termos da constituição, esse princípio está previsto no artigo 145, § 1º, determinando que:

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

Partindo da terminologia utilizada no texto constitucional, o caráter pessoal dos impostos leva em consideração as características individuais do contribuinte, principalmente a econômica. Através desse princípio, a Constituição estipulou que o estado deva disponibilizar formas de tributação que atinja a individualidade do contribuinte, para que o mesmo possa cobrar mais de quem tenha maior capacidade contributiva e menos dos com menor capacidade.

Paulsen (2014, p. 143) lista os seguintes instrumentos que o governo pode utilizar para viabilizar a implementação desse princípio no sistema tributário brasileiro, os quais são assim denominados: a imunidade, a isenção, a seletividade e a progressividade.

A imunidade ocorre quando o próprio texto constitucional afasta a possibilidade da incidência tributária sobre determinados fatos geradores ou para contribuintes enquadrados em certos requisitos pré-definidos. O próprio autor exemplifica a imunidade do pagamento de taxas para a emissão de certidão de nascimento ou de óbito para os reconhecidamente pobres. Percebe-se que o princípio não restringe a aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos impostos.

A isenção, apesar de possuir similaridade à imunidade, atua no exercício da competência tributária do ente federativo atribuído pela Constituição, isto é, a constituição prevê que o ente federativo pode instituir determinado tributo, porém o próprio ente determina alguns requisitos para que isentar aquele que possuir menor capacidade para contribuir (ALEXANDRE, 2010).

A seletividade é o instituto pelo qual o constituinte (artigo 154, § 3º, I, para o IPI, e artigo 155, § 2º, III, para o ICMS) permite que o ente federativo tributa certos tipos de operação com alíquotas diferenciadas, conforme a essencialidade do produto, mercadoria ou serviço, resultando em tributações menores para objetos mais essenciais

E esse princípio concretiza o ideal da progressividade na tributação, resultando em uma igualdade de sacrifício no cumprimento da obrigação tributária entre os contribuintes com diversas capacidades contributivas, sem jamais privar o indivíduo do mínimo indispensável à vida digna (BOFF, 2005).

Como balizador do princípio da capacidade contributiva, o princípio da isonomia tributária é uma vertente do princípio da igualdade geral, previsto no artigo 5º da Constituição, cuja ideia se define na igualdade entre todos os cidadãos perante a lei, sem qualquer distinção de tratamento. Já nele, o dispositivo constitucional – no artigo 150, inciso II - trata de vedar atos tributários de desigualdade sobre contribuintes que se encontrem em posição equivalente.

Outro princípio importante a ser observado, é o da vedação do confisco, sendo considerado um importante instrumento de limitação ao poder de tributar e de garantia dos direitos e individuais, bem como de preservação de uma vida digna. O texto constitucional, em seu artigo 150, inciso IV, proíbe que os entes federativos utilizem a tributação com o efeito de confisco.

Para compreensão desse princípio no Brasil, é importante relembrar o contexto histórico da tributação, abordado no início desse capítulo 1, onde o período colonial e imperial

foi marcado pela prática da “derrama”, que era uma cobrança verdadeiramente forçada e exploratória sobre toda e qualquer evidenciação de riqueza.

A conceituação do termo confisco é bastante debatida pelos livros de direito tributário, cujos autores reconhecem a dificuldade em definir com exatidão o significado de tal termo. Boff (2005), em sua obra, considera que o sentido do princípio seja impedir que a tributação seja extremamente onerosa, a ponto transformar o tributo em penalidade ao contribuinte, inviabilizando essa fonte arrecadatória.

Todos os princípios até então apresentados, buscam garantir a justiça fiscal da tributação, bem como objetivam proteger o contribuinte do poder arrecadatário do governo. A incorporação de tais conceitos no texto constitucional representa um avanço na ordem tributária, posto que, historicamente, além da política tributária se nortear somente pelo volume de arrecadação, os cidadãos brasileiros em muitas vezes tinham seu direito a uma vida digna, estando esse direito ameaçado ou, literalmente, cessado pelas práticas governamentais.

Os princípios também servem como diretrizes para que o sistema tributário seja construído sobre uma coexistência harmônica da estrutura federativa do Brasil. Nessa seara que se enquadra o princípio da uniformidade geográfica, cujo teor, previsto na carta magna, assim estabelece, no seu artigo 151, inciso I:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País;

A União não pode, conforme disposto, privilegiar certo ente da federação através de algum tratamento tributário diferenciado. Todavia, o mesmo princípio traz uma ressalva, que é o tratamento diferenciado nos casos da promoção do desenvolvimento socioeconômico entre as regiões brasileira, em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

O último princípio mencionado condiz diretamente com a finalidade desse trabalho, que é a previsão constitucional da transparência fiscal.

É válido considerar que o esclarecimento da tributação indireta é o primeiro passo para a construção da denominada cidadania ou conscientização fiscal, e isso sempre está explicitado

na seção que dispõe sobre as limitações ao poder de tributar, abordando, em seu artigo 150, § 5º, o seguinte conteúdo: “§ 5º A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Os impostos abrangidos pelo dispositivo constitucional são aqueles incidentes sobre o consumo, isto é, os que também são considerados tributos indiretos. Partindo do texto constitucional, é reconhecido que os tributos incidentes sobre mercadorias e serviços são ocultos no preço de venda. E esse princípio busca esclarecer essa situação, pois, somente dessa forma os contribuintes poderão saber o tamanho que a carga tributária impacta sua renda e somente com essa consciência poderão compreender a importância de possuírem cidadania fiscal.

## CAPÍTULO 2 – A TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Após a contextualização da conturbada estruturação do sistema tributário brasileiro, em uma análise histórica, pode-se com mais embasamento adentrar nos conceitos e aspectos relevantes dos tributos indiretos e suas consequências sobre os contribuintes brasileiros.

### 2.1 Conceito e abrangência

Para melhor compreensão da tributação indireta no ordenamento jurídico brasileiro, é importante analisar como esse tema é definido pela doutrina, bem como aplicado na constituição e nas leis infraconstitucionais.

Assim, primeiramente, define o Código Tributário Nacional (CTN), em seu artigo 3, o conceito de tributo (CTN, 1966): “Artigo 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

A partir desta definição, busca-se compreender as características que possam distinguir os tributos que atingem os contribuintes de forma direta, bem como os considerados tributos indiretos. A doutrina discute a melhor forma de classifica-los, tendo em vista que essa classificação é meramente doutrinária, observando apenas o efeito prático do tributo no sistema tributário.

Diversas são as sugestões de classificações para os tributos, todavia, Melo (2013) sugere uma classificação baseada no critério econômico do tributo, sendo que: os tributos indiretos são aqueles em que o responsável pelo pagamento pode transferir o ônus econômico para um terceiro, ou seja, podem ser considerados dois contribuintes da obrigação tributária, o de direito, que é aquele que tem o dever legal de pagar, e o contribuinte de fato, que é aquele que efetivamente é onerado com a tributação. Nesse caso, a tributação é indireta quando esse ônus é transferido para um terceiro. Caso fosse direta, haveria somente um contribuinte para extinguir a obrigação tributária.

Tendo em vista que o conceito acima é um conceito clássico de classificação tributária, ele é alvo de várias críticas doutrinárias: primeiro, em relação a não possibilidade de generalização de tributos como sendo diretos ou indiretos, posto que alguns tributos podem, em uma situação, possuir a figura do contribuinte de direito e de fato interpostos, bem como, em

outra situação, possuir a mesma pessoa como sendo contribuinte de direito; segundo, por desconsiderar uma variável relevante para classificar os tributos, em razão de não citar um critério teórico objetivo e, somente justificar a consequência prática (MELO, 2013).

Essa conceituação pode ser encontrada sob outro ponto de vista, apresentado de forma primorosa pelo autor José Juan Ferreiro Lapatza (2007, p. 165):

Normalmente, o legislador tentará estabelecer impostos sobre quem possa pagá-los, sobre quem tenha capacidade econômica para suportá-los. A capacidade econômica de um indivíduo depende de sua riqueza, e esta se evidencia direta ou indiretamente pela posse de um patrimônio ou pela obtenção de uma renda. Os impostos que incidem sobre a renda e o patrimônio são, neste sentido, impostos diretos, já que gravam a riqueza em si mesma, direta e imediatamente considerada. Mas a riqueza de um indivíduo pode se manifestar indiretamente através de sua utilização; e sobre esta utilização pode incidir um imposto. Os impostos indiretos têm por objeto exatamente as manifestações indiretas de capacidade econômica, como a circulação ou o consumo da riqueza.

A partir dos conceitos apresentados, pode-se notar que a qualificação de um tributo em direto ou indireto não se torna uma tarefa simples, pois cada tributo possui diversas bases de incidência na legislação brasileira, podendo a manifestação de riqueza de um sujeito passivo ser representada de maneira direta ou indireta sobre um mesmo imposto, inclusive.

Alvo de amplos debates, a definição precisa de tributos diretos e indiretos vem sendo buscada ao longo do tempo e, para tanto, diversos critérios de classificação, além dos acima apresentados, foram criados. Cintra (2013, p. 102) sintetiza os diversos critérios de classificação:

- i. Repercussão econômica: os tributos diretos não repercutem economicamente; os tributos indiretos repercutem.
- ii. Natureza do lançamento: os tributos diretos são sujeitos a lançamento; os tributos indiretos não.
- iii. Temporalidade da hipótese de incidência: os tributos diretos têm como hipótese de incidência atos/fatos intermitentes, isolados ou particulares; os tributos indiretos têm como hipótese de incidência, elementos duráveis, constantes ou contínuos.
- iv. Ficção legal: os tributos indiretos seriam os que a lei assim qualificasse; os tributos diretos teriam caráter residual
- v. Campos econômicos: os tributos diretos recaem sobre o patrimônio e a renda; os tributos indiretos recaem o consumo, gasto ou despesa.

O autor ainda destaca que os critérios acima apresentados nunca foram consagrados unanimemente pelos economistas, juristas e financistas, justamente pela simples caracterização, o que difere do atual contexto tributário do nosso país, caracterizado pela complexidade e pelas múltiplas aplicabilidades dos tributos.

Além disso, e aprofundando ainda mais no conceito, Aliomar Baleeiro (apud MACHADO, 2011, p. 17) considera o aspecto microeconômico da tributação para identificar o efeito direto ou não para o consumidor do produto ou serviço tributado. O autor destaca que deve-se verificar a elasticidade da demanda do referido tributo que será tributado. Isso porque o ônus do tributo pode ser repartido ou até absorvido pelo produtor, em caso de alta elasticidade, pois, caso o consumidor deixe de demandar um bem devido ao seu aumento de preço, o vendedor acaba ficando com o ônus para não perder os clientes.

Apesar das dificuldades em garantir a integridade do conceito, a jurisprudência brasileira considera como tributos indiretos simplesmente o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Serviços (ISS), quando cobrado sobre o serviço prestado (MACHADO SEGUNDO, 2011).

Seguindo essa ideia jurisprudencial, portanto, o tributo considerado indireto pode ser definido como aquele que é cobrado dos produtores durante os vários estágios do processo produtivo, de modo que a tributação incidente no início do processo é transferida para as etapas posteriores, até que se chegue no valor final de um produto ou serviço disponível ao consumidor (NOGUEIRA; SIQUEIRA; SOUZA, 2001).

Por outro lado, há os impostos diretos, cuja conceituação pode ser identificada como um instrumento pelo qual o estado arrecada visando atingir seus objetivos de equidade e justiça social, tendo em vista a proporcionalidade existente entre o tributo cobrado e o montante da base de cálculo de quem está pagando-o diretamente, respeitando, assim, a capacidade contributiva do contribuinte (AFONSO; ARAÚJO; VIANNA, 2004).

Dado essas conceituações, é importante ressaltar a característica da cumulatividade ou da não cumulatividade aplicável a essa classificação tributária. Inicialmente, a cumulatividade ocorre quando um tributo incide integralmente sobre cada etapa de um processo produtivo, ou

seja, cada vez que um bem for transacionado, haverá tributação sobre seu valor global de venda (GASSEN, 2004)

Já a não cumulatividade é definida como uma técnica de tributação que consiste na possibilidade do contribuinte de direito abater o valor do imposto incidente em etapas anteriores do processo produtivo do débito tributário das etapas posteriores, evitando assim uma tributação em cascata nos produtos (PIMENTA, 2013).

Essa técnica de tributação, portanto, é útil para os tributos que incidem em etapas, ou seja, os tributos plurifásicos, fazendo com que os produtos não tenham seus preços inflados por tributos incidentes sobre outros tributos, ferindo, assim, o princípio da neutralidade da tributação. Paulo Roberto Lyrio Pimenta (2013) associa essa técnica justamente aos tributos indiretos, tendo em vista que os mesmos se relacionam, conforme visto anteriormente, a coexistência de dois contribuintes, o de direito o de fato, representando, de tal modo, a tributação em etapas, similarmente como ocorre com a técnica de não cumulatividade.

No texto constitucional vigente, a não cumulatividade é princípio expresso e sua aplicabilidade é exigida de maneira compulsória para o IPI (artigo 153, § 3º, II) e para o ICMS (artigo 155, § 2º, I), bem como para qualquer outro tributo a ser instituído pela União mediante lei complementar de fato gerador próprio dos discriminados no texto constitucional.

### **2.3 Os impostos sobre o consumo na Constituição Federal**

Após analisar essas classificações da tributação, deduz-se que no sistema tributário brasileiro os tributos considerados “indiretos”, em suma, são aqueles que incidem sobre o consumo, isto porque, como a tributação ocorre em diversas etapas e o ônus tributário é transferido para as etapas posteriores, atingindo, finalmente, o consumidor do produto ou serviço final desse processo produtivo. De acordo com Valcir Gassen (2004, p. 113):

Do conceito de tributo sobre o consumo tem-se um segundo aspecto que é a utilização de bens e serviços “finais”, isto é, evidencia-se, por um lado, que a incidência ocorre no final da cadeia produtiva, e por outro, que é o consumidor final quem pagará o tributo já repercutido no preço dos bens e serviço.

A Constituição Federal de 1988 – atribuiu os seguintes impostos sobre o consumo: Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de competência tributária dos Estados e do Distrito Federal; o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, de competência da União; e o Imposto sobre Serviços – ISS, de competência dos Municípios.

O ICMS é um imposto de competência dos Estados, nos termos do artigo 155, inciso II, da CF, possuindo as seguintes características: é um imposto não cumulativo; pode ser seletivo, em função das essencialidades das mercadorias ou serviços; O Senado Federal ficará encarregado de estabelecer as alíquotas aplicáveis às operações entre os estados e de exportação.

O ICMS é um imposto cujo fato gerador de sua incidência é a operação de circulação de mercadoria, transporte interestadual e intermunicipal de pessoa, bens, mercadorias e valores, bem como de prestação de serviços de comunicação, incluindo a geração, emissão, recepção, retransmissão e a ampliação de comunicação de qualquer natureza, conforme dispõe a Lei Complementar nº 87, de setembro de 1996, também denominada “Lei Kandir”.

Alexandre (2010) considera que o ICMS possui finalidade eminentemente fiscal, apesar da Carta Magna admitir, facultativamente, a adoção da seletividade em função da essencialidade do produto.

O texto constitucional admite a possibilidade de haver conflitos de interesses entre os entes federativos, por isso, ficará a faculdade do Senado Federal as seguintes designações, conforme dispõe o art. 155, § 2º, inciso V:

- a) estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas, mediante resolução de iniciativa de um terço e aprovada pela maioria absoluta de seus membros;
- b) fixar alíquotas máximas nas mesmas operações para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados, mediante resolução de iniciativa da maioria absoluta e aprovada por dois terços de seus membros;

Do mesmo modo, encargos também foram designados à Lei Complementar (art. 155, § 2º, inciso XII, visando estabelecer critérios de adoção harmônica entre os Estados, bem como moldar a operacionalização federativa do referido imposto. Dessa forma, a definição de aspectos como a definição de contribuintes, substituição tributária, não cumulatividade do imposto, exclusão de incidência, bem como a concessão ou revogação de isenções e benefícios fiscais, ficaram sob a normatização geral do referido tributo.

Percebe-se, portanto, que, quanto ao ICMS, a Constituição define suas características em detalhes, abordando desde a especificação do critério material da hipótese de incidência, até

mesmo suas imunidades, abordando aspectos definidores de alíquotas internas e externas a serem adotadas pelos Estados e pelo Distrito Federal.

O ISS é um imposto de competência dos Municípios, nos termos do artigo 156, inciso III, da CF, tendo seu fato gerador relacionado à prestação de serviços, exceto o transporte e a comunicação, contendo no texto constitucional somente as seguintes características: cabe a uma lei complementar fixar suas alíquotas máximas e mínimas, bem como excluir da incidência exportações de serviços ao exterior e regular a forma como incentivos fiscais serão concedidos e revogados, conforme o artigo 156, § 3º.

Assim como foi feito com o ICMS, o legislador constituinte optou por submeter algumas matérias a regulamentação por parte do governo central. No entanto, há uma diferença marcante, citada por Ricardo Alexandre (2010), que é a previsão, na lei complementar, da realização de deliberações entre os entes federativos competentes para instituir o tributo, que, conforme determinado constitucionalmente, somente é necessária ao ICMS. A diferença ocorre pela inviabilidade de reunir e debater interesses de todos os municípios existentes no Brasil.

Por outro lado, uma característica que o difere dos demais impostos sobre o consumo, é a técnica de tributação cumulativa, tendo em vista que a Constituição não determinou em seu texto a sua obrigatoriedade, como foi feito com o ICMS e com o IPI. Porém, isso não impede o seu montante ser transferido para o consumidor final do serviço, caracterizando, assim uma tributação indireta (RICAS, 2005).

Quanto a isso, há de se ressaltar um problema apontado pela doutrina, no que se refere a cumulatividade da incidência do ISS nos serviços subcontratados, confirmando que, mesmo o tributo sendo cumulativo, o mesmo pode incidir em etapas, porém, nesse caso, como fora visto, esse processo terá um volume muito maior de tributação.

O problema geralmente consiste na seguinte situação: uma empresa é contratada para prestação de um serviço que envolve várias especialidades. Todavia, caso a empresa contratada não domine todas essas especialidades, a mesma subcontrata outra empresa para realização dessa especialidade. Normalmente, a empresa subcontratada vende o serviço para a empresa contratada já com o ISS embutido no preço, e conseqüentemente a empresa inclui esse valor mais uma margem de lucro, na nota fiscal global de venda, abrangendo outra vez o ISS no preço a ser repassado ao consumidor (FERREIRA, 2006).

O IPI é um imposto de competência da União, nos termos do artigo 153, inciso IV, da Constituição Federal, sendo um imposto seletivo, em função da essencialidade do produto e não cumulativo, tendo sua incidência: excluída, quando se referir a exportação de produtos industrializados; reduzida, quando se referir a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei (artigo 153, § 3, incisos I, II, III, e IV).

O Código Tributário Nacional define, em seu art. 46 e no seu parágrafo único, que é considerado industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade ou que seja aperfeiçoado para o consumo.

A característica peculiar do IPI, determinada pelo texto constitucional, é a seletividade, sendo aplicada de forma compulsória a esse imposto, diferentemente do ICMS, cuja aplicabilidade é facultativa. A seletividade, segundo Vieira (2011) é uma seleção de determinados bens a fim de que neles sejam aplicados uma tributação diferenciada, em razão do objeto a ser tributado. No contexto constitucional, portanto, o ônus tributário deve ser inversamente proporcional à essencialidade do produto para a população.

Alexandre (2010, p. 582) bem descreve o objetivo fim dessa metodologia de definição da carga tributária incidente sobre cada fato gerador. Segundo ele, o princípio da seletividade:

é conseguir, de maneira indireta, graduar a carga tributária do imposto de acordo com a capacidade contributiva dos consumidores, uma vez que os produtos essenciais são consumidos por todas as classes sociais, devendo, justamente por isso, estar sujeitos a uma suave ou inexistente carga tributária. Já os gêneros supérfluos são presumidamente consumidos apenas (ou, ao menos, principalmente) pelas pessoas das classes sociais mais privilegiadas, devendo ser tributados de uma maneira mais gravosa.

Com isto, presume-se a existência da extrafiscalidade na aplicabilidade desse tributo no ordenamento jurídico brasileiro. A extrafiscalidade consiste na utilização da tributação com um intuito diverso daquele que lhe é presumido, ou seja, tributar objetivando algo diferente da arrecadação de receita para o fisco. Na prática, a extrafiscalidade é utilizada para estimular ou coibir ações dos consumidores, quando o governo considera-las convenientes ou nocivas ao interesse público (VIEIRA, 2011).

### **2.3 Outros tributos que oneram o consumo**

Essa parte, abordará uma discussão recorrente na doutrina, baseado no seguinte questionamento: Há tributos que incidem sobre a renda das empresas diretamente, todavia, é certo de que as empresas repassam esse ônus tributário ao consumidor. Esses tributos devem ser considerados indiretos?

Primeiramente, dos tributos incidentes sobre renda da empresa, podem ser verificados os que incidem diretamente sobre o faturamento da empresa, que é o caso do PIS - Programa de Integração Social, criado pela lei complementar nº 7, de 1970, e a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social.

O PIS e a COFINS atualmente estão em vigor sob dois regimes distintos: o regime cumulativo, instituído pela lei nº 9.718/1998 e o regime não cumulativo, instituído pela lei 10.833/2003 para a COFINS e pela lei 10.637/2002 para o PIS. As pessoas jurídicas de direito privado que apuram o IRPJ com base no lucro presumido, sujeitam-se à modalidade cumulativa, em contrapartida, as empresas que tributam seu IRPJ com base no lucro real, em regra, se sujeitam a modalidade de tributação não cumulativa.

Sobre esses tributos, o assunto torna-se dividido, essa pesquisa verificou que os autores adotam argumentos distintos para defender que o PIS e a COFINS integram ou não o grupo dos tributos indiretos. O autor Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p. 215), por exemplo, adota o seguinte posicionamento:

Sim, PIS e COFINS podem ser considerados tributos indiretos. Embora tenham como base de cálculo a “receita”, é inegável que, ao onerarem a venda de mercadoria e a prestação de serviços, tornam tais mercadorias e tais serviços mais caros ao consumidor, que suporta o ônus correspondente, do ponto de vista econômico.

Agora, abordando posicionamento contrário, vejamos o entendimento de Natércia Sampaio Siqueira (2013, p. 328): “Compreende-se, portanto, que o PIS e a COFINS, mesmo os que apresentam perfil não cumulativo, continuam a revestir a natureza de tributos diretos”. Reforçando essa posição, Ribeiro (2013), mesmo considerando que as características da não cumulatividade são atinentes de impostos indiretos, não consideram essas contribuições como pertencente dessa classificação, justificando tal colocação pelo fato deles incidirem, não sobre as etapas de cadeias produtivas, mas sim sobre a receita bruta da empresa, independente dela estar associada a operações de venda de bens e serviços.

Pinto (2013), por outro lado, argumenta que o PIS e a COFINS são contribuições para o custeio da seguridade social, cuja hipótese de incidência é o faturamento, portanto pretende-se com essas contribuições atingir a riqueza consistente na renda do empregador. Todavia, há de se distinguir a renda e o faturamento da empresa, pois a renda se mensura após a dedução de todas as despesas de uma empresa, se esgotando a possibilidade dos encargos tributários serem repassados ao consumidor final, já o faturamento, assim como ocorre com o ICMS, é calculado diretamente sobre o valor total da venda, resultando assim na concepção de que poderiam ser considerados tributos indiretos.

Portanto, percebe-se que a metodologia utilizada para classificação é econômica, e não jurídica. Por esse motivo, a análise relativa ao conceito dos tributos indiretos torna-se subjetiva, ainda mais diante das múltiplas tributações e suas variadas características de aplicabilidade no sistema tributário.

Desse modo, PIS e COFINS não são tributos diretos, agora, os tributos incidentes sobre o lucro da empresa, como o IRPJ - Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, não podem se caracterizar como indiretos, justamente pelo lapso temporal entre o repasse do tributo ao consumidor e a apuração dos tributos sobre o lucro, que “ocorre em etapa posterior em que as atividades operacionais do período são efetuadas, não tendo condição de serem repassados a terceiros” (MELO, 2013, p. 245).

Vê-se que a doutrina relacionada a classificação das contribuições incidentes sobre o faturamento encontra-se dividida, todavia, tende a prevalecer o entendimento de que a PIS e o COFINS podem ser enquadrados no conceito de tributos indiretos. Já em relação aos tributos sobre o lucro, fica evidente que os mesmos não são repassados diretamente ao consumidor.

## **CAPÍTULO 3 – A ESTRUTURA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL**

Para que se possa falar em conscientização fiscal, é importante analisar como o sistema tributário se estruturou historicamente, conforme visto no primeiro capítulo, bem como a posição em que o mesmo encontra-se em vigor no ordenamento jurídico brasileiro, pois, somente a partir disso, pode-se melhor compreender como o contribuinte brasileiro culturalmente percebe o sistema e busca (ou não) exercer sua cidadania fiscal.

### **3.1 Críticas gerais ao sistema**

Atualmente, o sistema tributário brasileiro é alvo de inúmeras críticas por toda a doutrina tributária. Conforme foi visto, o sistema foi estruturado sempre sob um viés político e, após a Constituição Cidadã fortalecer a federação e descentralização tributária, foi sendo modificado de acordo os interesses políticos arrecadatários, deixando sempre em segundo plano a aplicabilidade dos princípios constitucionais tributário que idealizam o aperfeiçoamento do sistema, com uma tributação cada vez mais justa e com incentivos para a redistribuição de renda no país.

Ao acompanhar sua evolução, o professor Ives Gandra da Silva Martins (2008, p.24) contextualiza com propriedade a situação do sistema tributário brasileiro após a Constituição de 1988. Nas suas palavras:

o sistema é caótico, principalmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltrataram com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para os contribuintes e para os diversos erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência.

Cristiano Carvalho (2005) complementa esse ponto de vista, ressaltando que a elevada quantidade de normativos no ambiente fiscal inviabiliza que não somente cidadão comum possa saber ao certo qual conduta adotar para exercer seus deveres como contribuinte, mas também que os profissionais especialistas em tributação, advogados, administradores, juízes e contadores consigam atingir um conhecimento íntegro do sistema tributário, a fim de que seja eliminada ou reduzida a sua complexidade.

Os autores Santi *et al* (2012) aprofundam a questão em seu artigo, e afirmam que o governo utiliza estratégias para burlar os procedimentos de legitimidade democrática, visando manter os contribuintes mal informados sobre o ônus tributário suportado. Corroborando com essa ideia, Pinto (2013, p. 62) afirma que: “a inteligência fazendária trabalha para produzir a invisibilidade dos impostos e para amortecer eventuais reações de consciência fiscal.”

Essa operação, nos termos de Hugo de Brito Machado Segundo (2013, p. 240), pode ser qualificada como uma “anestesia fiscal” aos contribuintes, visto que os contribuintes de direito pensam que, sobre qualquer alteração na tributação do produto, eles irão repassar ao consumidor final, e estes, como contribuintes de fato, não tem a menor noção do impacto dos tributos no preço dos bens finais que consomem.

Ampliando a análise do sistema, Souza (2008, p. 53) cita que o atual sistema tributário inibe a capacidade de poupança dos cidadãos, tributa “por força de uma irreprimível fúria arrecadatória”, isto é, não há vinculação entre a política arrecadatória e a aplicação consequente desses recursos, o sistema tributário também obriga as empresas a disporem de um volume imenso de trabalho para atender as obrigações fiscais e manterem especialistas para se atentar as inúmeras normas tributárias em vigor. O autor arremata delineando uma relação antagônica entre o governo e o contribuinte no Brasil: O governo somente gasta, sem se preocupar em quem vai pagar a conta; por outro lado, o contribuinte só paga, sem indagar a maneira que está sendo tributado.

O estudo “Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional”, relatório produzido em 2009 pelo Observatório da Equidade, composto pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, Presidência e Vice-Presidência da República e Secretaria de Relações Institucionais, sintetiza os problemas estruturados no sistema tributário brasileiro em cinco vertentes:

- i. A distribuição da carga tributária não respeita o princípio da equidade em detrimento do peso dos tributos sobre bens e serviços.
- ii. O retorno social da contribuição é baixo em relação à carga tributária
- iii. A grande quantidade de tributos, a incidência de tributos em cascata, o excesso de burocracia desincentivam as atividades produtivas
- iv. A distribuição de recursos da esfera federal para a estadual e municipal não obedece a critérios de equidade.

- v. Não se verifica condições adequadas para o exercício da cidadania fiscal. Como os tributos indiretos são menos visíveis que a incidências sobre a renda e propriedade, é disseminada uma crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos.

Observa-se que, diante dessas vertentes apresentada, o problema é sistêmico, isto é, um problema acaba gerando outros. Visto isso, e acrescentando alguns outros detalhes, agora com um ponto de vista mais prático e abordando com mais ênfase a última vertente apresentada, o estudo do Conselho Federal de Contabilidade (2003, p. 29) que trata sobre a reforma tributária, afirma que a complexidade do sistema tributário nacional decorre:

- a) Da defeituosa técnica de elaboração legislativa, que não adota fórmulas simples, claras e objetivas na redação das normas;
- b) Da excessiva burocracia e multiplicidade de obrigações acessórias, onerando sobremodo o custo da obediência;
- c) Do grande número de tributos;
- d) Das complicadas fórmulas de apuração da base de cálculo dos tributos
- e) Da gama enorme de incentivos, benefícios e exceções à regra geral de incidência;
- f) Da não-observância, pela legislação ordinária e normas complementares, das regras constitucionais e do Código Tributário Nacional, provocando o apelo ao judiciário;
- g) Da falta de consolidação das leis, regulamentos e atos complementares.

É importante o ponto de vista do Conselho de Contabilidade, tendo em vista que o contador é o intermediário entre o contribuinte tributário e a administração tributária. Assim, esses aspectos abordados elucidam ainda mais a prática dos contribuintes diante do sistema nacional complexo.

Reconhecendo, portanto, a complexidade do sistema, o Conselho Federal de Contabilidade também apresentou em seu estudo um trecho do Estudo da Coordenação de Estudos Tributários da Secretaria da Receita Federal, revelando o cenário do Brasil vem sendo consolidado ao longo do tempo. Em termos:

A política tributária praticada no Brasil, nas últimas três décadas, serviu ao estímulo e disseminação da evasão fiscal. A opção de aumento da arrecadação foi sempre baseada em medidas legislativas, pela elevação sistemática de alíquotas e a criação de novos tributos. Ironicamente, a carga tributária nacional manteve-se praticamente constante, indicando níveis expressivos e constantes de vazamentos de recursos. O impacto quantitativo das modificações das normas impositivas foi extremamente pernicioso para o sistema tributário, que se tornou cada vez mais iníquo. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003, p. 18).

Dessa forma, vê-se que no contexto tributário pós constituição de 1988 ainda vigora políticas arrecadatórias do período colonial, sem o mínimo de respeito aos conceitos de equidade e justiça fiscal. Analisa-se, na história do sistema tributário do Brasil pós 1988, que a Constituição implicou em redução das competências tributárias da União, além de aumentar o volume de transferências vinculadas de receita.

E, para suportar esses efeitos da descentralização, conforme introduzido, a União focou em tributos cuja partilha com os outros entes era vedada constitucionalmente, que é o caso das contribuições especiais, incidindo sobre o faturamento, o lucro e a folha de pagamento (Martuscelli, 2010).

Partindo desse exemplo, nota-se que o sistema federativo implantado no Brasil possui desequilíbrios em sua política de arrecadação e distribuição de receitas orçamentárias. Assim, os próximos temas darão destaques individuais a cada falha observada no Sistema Tributário Nacional, destacando os aspectos que prejudicam a compreensibilidade do sistema, bem como os problemas que acabam por onerar o contribuinte em demasia.

Além disso, há outros fatores citados como problemas que prejudicam a capacidade do contribuinte em entender as políticas fiscais do governo, muitos deles justificados pelo fato delas priorizarem a tributação que não seja perceptível ao contribuinte, ou seja, a indireta. Vê-se que há um elo entre o federalismo fiscal, a tributação indireta, a complexidade do sistema, tudo isso indo de encontro ao que dispôs o princípio da transparência fiscal, portanto, adiante serão vistos todos esses aspectos, para que sejam analisados os impactos disso sobre a consciência fiscal dos contribuintes brasileiros.

### **3.2 O federalismo e os conflitos fiscais**

O federalismo fiscal é um tema extremamente importante para o estudo do direito tributário. Sua intensa relação com a estruturação do sistema tributário do Brasil foi destacada por meio do histórico apresentado no Capítulo 1, sendo agora de extrema relevância uma abordagem pouco mais detalhada nessa parte da pesquisa, para verificar seu vínculo com os problemas gerais do sistema.

### 3.2.1 Concepção do federalismo fiscal brasileiro

Inicialmente, o federalismo por si só é qualificado como uma forma de um Estado, estando previsto na Constituição de 1988, em seu artigo 1º nos seguintes dizeres: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal[...]”. Vê-se que, pela utilização do termo “indissolúvel”, a forma de estado brasileira possui cláusula pétrea inalterável por Emenda Constitucional.

Em países com uma vasta extensão territorial, a forma de estado federativa torna-se necessária, como é o caso do Brasil. A autora Salete Oro Boff (2005, p. 15) esclarece que o federalismo pode ser caracterizado como um instrumento que visa garantir as necessidades particulares diante de uma “união estatal maior”, visando manter equilibrado a soberania do Estado e a autonomia dos entes federados, resultando assim na base de um pacto federativo.

Finalmente chegando ao seu conceito, cuja definição foi elaborada por Cunha (2004, p. 5):

Federação pode ser definido como forma peculiar de organização do Estado, em que coexistem diferentes esferas territoriais dotadas de poder. Essa forma de organização está baseada em pacto inscrito em Constituição Federal e mecanismos que permitem equilíbrio entre autonomia e interdependência. Demanda, para sua efetividade, não só o reconhecimento da autonomia de cada uma das esferas territoriais de poder, mas, também, a construção de instituições, regras, culturas e relações entre os governos, de maneira a permitir formas de cooperação e coordenação federativa.

Partindo desse conceito, Tristão (1998) caracteriza que a federação se configura pelos aspectos de descentralização política, administrativa e fiscal. Portanto, a denominada descentralização fiscal, é o instrumento que fornece autonomia financeira da União para os entes federativos subnacionais (Estados e Municípios). Segundo o mesmo autor, a descentralização deve ser compreendida como uma operação para redistribuição do poder, aproximando as políticas públicas da coletividade, transferindo autonomia de decisão, responsabilidades e competências. Em relação ao volume de recursos a ser partilhado, o mesmo deve ser proporcional aos encargos atribuídos a cada ente, isto é, suficientes para que o ente possa desenvolver suas funções (BOFF, 2005).

Como foi visto no capítulo 1, a história dos tributos no Brasil demonstra que a centralização de recursos sempre foi a marca do sistema tributário, inclusive em períodos de descentralização administrativa e política, estando os entes subnacionais muitas vezes sujeitos

a déficits nas suas finanças. No entanto, a Constituição de 1988 explicitamente definiu a repartição das receitas tributárias, na Seção VI, nos artigos 157 e 158, assim definindo os valores a serem descentralizados diretamente da União aos Estados e Municípios, calculados mediante a aplicação de um percentual sobre a arrecadação de determinado imposto federal.

Além disso, o artigo 159 prevê outra repartição das receitas tributárias, agora com o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal (FPE) e o Fundo de Participação dos Municípios (FPM) e o Fundo para Programas de Financiamento ao setor Produtivo das Regiões Norte (SUDAM), Nordeste (SUDENE) e Centro-oeste (SUDECO). O dinheiro arrecadado pelos fundos é dividido entre os entes segundo critério previamente estabelecido (BOFF, 2005).

Diante do texto constitucional, Goldberg (2004, p.28) analisou o sistema tributário brasileiro e identificou as seguintes peculiaridades:

- i. competências tributárias exclusivas para os entes federativos
- ii. transferências constitucionais vinculadas
- iii. transferências constitucionais voluntárias para fins diversos
- iv. determinação prévia de destinações orçamentárias por todos os entes
- v. autonomia financeira e orçamentária para os entes federativos, relativizada com a Lei de Responsabilidade Fiscal.

Sara Oro Boff (2005, p. 147) considera que a federação brasileira na teoria “é uma boa projeção do quadro geral da economia, da sociedade e do sistema político”. No entanto, a mesma prossegue afirma que “não há um processo planejado e organizado de descentralização fiscal que concilie redistribuição de receita e divisão de encargos”.

Portanto, é certo que se viu, no período subsequente à promulgação da última Constituição, grandes distorções na aplicabilidade do pacto federativo previsto constitucionalmente. Camargo (2004) destaca alguns pontos negativos percebidos que substancia o desequilíbrio generalizado incorporado no federalismo fiscal brasileiro, quais são eles:

- i. A Constituição ampliou substancialmente a descentralização financeira aos entes subnacionais, através dos tributos de arrecadação própria, bem como das transferências vinculadas, entretanto, as competências não foram definidas com

clareza, a ponto de não se saber ao certo se as receitas do ente são correspondentes aos encargos que lhe foi atribuído. Esse fenômeno é definido por parte da doutrina como *desequilíbrio vertical*.

- ii. A Constituição adotou instrumentos de desconcentração horizontal das receitas tributária, com o intuito de privilegiar as regiões menos desenvolvidas. A sistemática dos fundos é utilizada para este fim. Desse modo, há entes que dependem quase integralmente das transferências para se sustentar, por outro lado, há entes desenvolvidos que possuem uma grande demanda por serviços públicos e, somente com a arrecadação própria, não conseguem atender-las, tendo em vista que as transferências pouco contemplam entes mais desenvolvidos. Essa situação é qualificada por parte da doutrina como *desequilíbrio horizontal*, também denominada *guerra fiscal*.
- iii. O federalismo fiscal brasileiro possui uma característica outra notável, que é a influência política nessa seara. As disfunções do sistema político brasileiro corroboram para que haja interferência partidária nos mecanismos de redistribuição fiscal, bem como na alocação eficiente de recursos, gerando, por consequência, mais uma causa para o conflito entre os entes federativos

A prova desse *desequilíbrio* generalizado foi descrita por Rezende (2008): Nos últimos anos, acompanhou-se o processo de desenvolvimento urbano desigual das diferentes regiões do Brasil, e os mecanismos fiscais que deveriam inibir a acentuação das disparidades, acabaram por ser subutilizados pelo governo central, em decorrência da redução das bases de transferências pela União, aumentando a interferência e resultando no aumento do *desequilíbrio* federativo e, naturalmente, salientou-se o conflito de interesse dos entes federativos.

Portanto, nota-se que os *desequilíbrios* causados pela estrutura tributária sobre o federalismo acirram competições tanto entre os níveis federativos quanto entre os próprios entes federativos de mesmo nível.

### 3.2.2 Desequilíbrio vertical

Depreende-se da caracterização do *desequilíbrio* vertical, apresentada por Camargo, que os mesmos estão associados eminentemente a dois fatores constitucionais: a atribuição de

competências a cada ente federativo e os recursos financeiros disponíveis para custear seu cumprimento.

A competência dos entes federativos está discriminada no texto constitucional da seguinte forma: o artigo 21 estabelece as competências exclusivas da União em relação a atos administrativos, abrange atribuições relativas, por exemplo, em prover a a defesa nacional, emissão de moeda, serviços postais, seguro social, relações exteriores, dentre outros; o artigo 22 estabelece as competências legislativas privativas da União em relação a atos legislativos; o artigo 23 trata das competências administrativas que todos os entes tem que exercer em comum, aborda atribuições relativas, por exemplo, prover a saúde, cultura, ciência, meio ambiente, educação, moradia, dentre outros; o artigo 24 trata das competências legislativas concorrentes, isto é, todos entes legislam sobre a mesma matéria, porém há uma hierarquia do ente central em legislar as normas gerais; o artigo 25 prevê a competência residual dos Estados, que significa que eles podem exercer qualquer competência que não tenha sido vedado pela Constituição. Por fim, o artigo 30 reserva algumas competências legislativas e administrativas exclusivas aos municípios, contendo nesse dispositivo competências de interesse local.

Percebe-se que portanto, as atribuições dos entes federativos, especialmente os subnacionais, não foram definitivamente esclarecidas pelo Constituinte, ao contrário do que se observa quanto as repartições de competências tributárias, vista no Capítulo 1, bem como as repartições de receita tributária, vista no início dessa seção. Esse entendimento fora baseado nas palavras de Tristão (2003, p. 74) que assim ensina:

Ao mesmo tempo em que dividiu claramente os recursos tributários, toda a clareza se dissipou na delimitação da área de atividade de cada nível de governo. Ficaram claramente definidas apenas as competências exclusivas do governo federal, restando uma série de atribuições incluídas nas áreas “cinzentas” das competências comuns e legislação concorrente entre este e os Estados e municípios. Surgem então os mais variados conflitos sobre quem deve prover e financiar esses bens e serviços.

Por esse motivo, inúmeros conflitos entre os níveis federativos ocorrem a todo momento no Brasil. E mecanismos tributários são utilizados para que um ente possa ser beneficiado em detrimento de outros. Como foi visto anteriormente, a União, no contexto pós-Constituição de 88, utilizou artimanhas para aumentar sua arrecadação sem partilha, priorizando o aumento e a criação de contribuições, em detrimento de impostos.

Confirmando essa manobra fiscal, Vasconcelos (2002, p. 30) assim descreve:

Nesse cenário deficitário, tanto para os governos subnacionais como para o governo nacional, é que este último faz uso de mecanismos de forte incremento da arrecadação tributária adstritos aos tributos não compartilhados com governos subnacionais, concedendo benefícios fiscais com o uso do IR ou do IPI e, ao mesmo tempo, fomentando a arrecadação do lado das contribuições.

Analisando o histórico após a Constituição, o estudo de Teixeira (2005, p. 4) assim discrimina essa exploração das contribuições pela da União, no período após 1988:

A União criou, em 1989, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e, para vigorar em 1993, o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras – IPMF, recriado como Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF – em 1996. Esta foi sucessivamente prorrogada, com alíquota elevada de 0,2% para 0,38%, em 1999, caso também da alíquota da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, aumentada de 0,2% para 2%, em 1990; e para 3%, em 1999. Recentemente, a Lei n.º 10.833, de 2003, estabeleceu, por força do mandamento contido na Emenda Constitucional n.º 42, em que setores econômicos a cobrança do COFINS não seria cumulativa e determinou, como forma de compensação da receita, nova elevação de alíquota, desta vez para 7,6%, elevando mais um tributo não compartilhado com estados e municípios[...].

Além do aumento da arrecadação centralizada da União, essa política de proliferação das contribuições tornou o sistema tributário nacional ainda mais caótico. Isso se deve ao fato das contribuições incidirem, em alguns casos, sobre fatos geradores idênticos ou similares aos fatos geradores dos impostos. A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei nº 7.689 de 1988 e alterada pela Lei nº 8.981, de 1995, é um exemplo claro disso, pois o montante da contribuição é auferido baseado na mesma base de incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, conforme o artigo 57 da referida lei:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas[...].

Vê-se, por meio dos exemplos utilizados, que a década de 90 ficou marcada como o período em que as contribuições sociais se multiplicaram nas legislações tributárias brasileiras, resultando em um maior volume de tributos incidente sobre o contribuinte brasileiro, e, na maioria das vezes no consumidor, de maneira indireta. Outrossim, essa política tributária contribui relevantemente para a pouca compreensibilidade do sistema em vigor, prejudicando

o reconhecimento, por parte do contribuinte, da importância do sistema tributário para a sociedade.

### 3.2.3 Desequilíbrio horizontal e a guerra fiscal dos impostos sobre o consumo

Para melhor definição do contexto competitivo entre entes federativos subnacionais de mesmo nível, foi visto que a estrutura tributária normatizada ao longo das Constituições, e seu reflexo no texto constitucional em vigor, favoreceu estratégias não cooperativistas entre os entes federativos.

Pela estrutura federativa do Brasil, pode-se perceber que os conflitos entre os entes federativos de mesmo nível somente pode ocorrer da seguinte forma: Estado competindo com Estado; e Município competindo com Município. Para tanto, os recursos que os entes federativos possuem para tentar se beneficiar nessas competições é o ICMS, no âmbito estadual, e o ISS, no âmbito municipal (RICAS, 2005).

O resultado desse desequilíbrio é a denominada de “guerra fiscal”, cujo conceito foi bem assimilado por Camargo (2004), que definiu como sendo uma competição generalizada entre os entes federativos pela alocação de investimentos privados por meio da concessão de benefícios e renúncia fiscal, que ocorre pela falta de coordenação central no combate ao conflito de interesses.

Normalmente, o ente federativo interessado em atrair o investimento para o seu território oferece algum incentivo fiscal. Ao mesmo tempo, outro ente federativo, ao ver essa oportunidade de consolidar, oferece incentivos fiscais mais vantajosos ainda, pois trazer uma grande empresa para seu território gerará empregos e movimentará a economia, resultando num maior bem estar de sua população. Esse conflito inicial, desencadeia uma disputa de quem poderá oferecer as propostas mais vantajosas, resultando assim em uma guerra fiscal (RICAS, 2005).

Afonso, Araújo e Vianna (2004) citam que esses benefícios concedidos pelos Estados, em muitos casos, são de maneira disfarçada, podendo também possuir uma natureza financeira ou creditícia. Como exemplo, a empresa se instala no Estado interessado, tendo o imposto sobre sua atividade recolhido normalmente, porém, paralelamente a isso, o Estado concede um

empréstimo para a empresa em condições mais vantajosas que as de mercado, causando uma isenção tributária de maneira fraudulenta.

Nessas condições, portanto, a guerra fiscal torna-se outro ingrediente ao caos tributário instaurado no Brasil. Pois, tendo em vista que os tributos dos entes federativos que competem horizontalmente, são tributos incidentes sobre o consumo e embutidos no preço de mercado, torna-se ainda mais complexa a apuração, por parte do contribuinte, dos tributos sobre cada operação

Demonstrando como a atuação da carga tributária indireta e os problemas federativos prejudicam a consciência fiscal do contribuinte, cabe analisar as os problemas estruturais das legislações aplicadas aos impostos dos entes subnacionais que incidem sobre o consumo, verificando sua abordagem pela doutrina e pelo ordenamento jurídico-tributário brasileiro, adentrando em suas características peculiares e atentos à sua contribuição para a pouca compreensibilidade do sistema tributário.

Costa (2013, n.p.) aborda em seu artigo o ordenamento jurídico que envolve o ICMS e a grande dificuldade em compreender suas especificidades:

Sua estrutura legal compõe-se de preceitos dispostos no texto constitucional, regras gerais previstas em leis complementares, disposições de textos normativos do Confaz (ajustes, convênios, protocolos, etc.) e regras estabelecidas nas leis estaduais e seus respectivos atos regulamentares, ou seja, uma infinidade de decretos, portarias, instruções normativas, normas de execução, etc. As alíquotas mais comuns são de 4, 7, 12, 17, 18, 25, e 27 por cento. Contudo, há inumeráveis regimes de tributação diferenciada, com reduções de base de cálculo, créditos presumidos, aplicação de margens de valor agregado, bases de cálculo arbitradas em preços de venda a consumidor final, isenções condicionadas, diferimentos, regimes especiais ou diferenciados por espécie ou gênero de produtos, por segmento ou atividade econômica, incluindo-se nesta ordem os complicadíssimos regimes de substituição tributária. Enfim, há especificidades que ora se afiguram como benefícios, ora como ônus ao contribuinte. São, pois, de toda espécie imaginável, muitas delas com aplicação distinta (específica ou restrita) em alguma ou algumas das nossas 27 unidades federativas.

Vê-se que não é simplesmente o fato de o contribuinte brasileiro não saber o imposto ou sua alíquota incidente sobre o produto que ele está consumindo. O conteúdo jurídico do sistema tributário brasileiro é bastante extenso e apresenta-se de forma complexa para os contribuintes, resultando numa natural falta de compreensão, agravado ainda mais pela tributação ocultada nos preços dos produtos.

Os mecanismos utilizados na guerra fiscal, para complicar ainda mais a percepção do contribuinte, são muitas vezes revestidos de outra forma jurídica. Um dos mecanismos mais utilizados é o diferimento do pagamento do ICMS, com a postergação do prazo de pagamento por 5, 10, 15 ou até 20 anos. Outra prática disseminada é a concessão de empréstimos em condições muito vantajosas na medida do imposto a ser pago pela empresa (CAMARGO, 2004).

Ou seja, esse benefício, na prática, repercute financeiramente da mesma forma que se o benefício fiscal fosse concedido diretamente. Isso coloca a empresa beneficiada em condições vantajosas de operar no mercado, porém, a repercussão desses incentivos no preço final do produto torna-se um obstáculo a mais para que seja desvendado o ônus tributário suportado pelo consumidor.

Costa (2013, p.4) no decorrer de sua pesquisa, ainda se tratando do ICMS no sistema tributário brasileiro, arremata com os seguintes dizeres:

Foi assim que o ICMS deixou de ser aquele "moderno" imposto sobre valor adicionado, como se pretendia na criação do ICM, em 1965, e se tornou um tributo indefinível, assistemático e incompreensível. E mesmo com todas as suas contradições, manteve-se quase que estruturalmente intacto após a reforma promovida na Constituição de 1988. [...] Afinal, o ICMS é o imposto que mais contribui para a regressividade do nosso sistema tributário, essa injusta característica da tributação brasileira, que faz com que os mais pobres paguem um percentual de imposto maior do que os mais favorecidos economicamente. É preciso lembrar que nossa tributação é inadequada aos objetivos constitucionais de justiça social, e o ICMS é uma parte relevante dessa inadequação. É preciso, portanto, discutir o ICMS não de forma isolada, mas como um dos mais importantes componentes de um sistema tributário caótico, incoerente e desproporcional.

Conclui-se, portanto, que o ICMS é um tributo muito expressivo, quando se fala em tributação sobre o consumo. Suas falhas estruturadas no modelo federativo de tributação geram um verdadeiro caos em termos de legislações específicas de cada ente federativo, bem como estimula uma guerra tributária de interesses políticos arrecadatários, resultando, desse modo, na total incompreensibilidade por parte dos contribuintes do regime tributário a qual estão envolvidos.

Partindo para a análise do Imposto sobre o Serviço, Roseli Raquel Ricas (2005) afirma que o ISS também é objeto de conflitos fiscais entre os Municípios. Como sua alíquota máxima atualmente é de 5%, alguns municípios reduzem essa alíquota, com o intuito de incentivar que

as empresas façam seu registro de prestador de serviço pagando o tributo na origem, ao invés de recolher no destino de prestação do destino, conforme determina a lei.

Porém, essa não é a única forma utilizada pelos Municípios para ganhar essa acirrada disputa por investimentos. Camargo (2004) acrescenta que são utilizados benefícios não tributários, como doação de terrenos, investimentos em infraestrutura, além da isenção do IPTU, que, na sua essência, é um imposto direto, porém, nesse caso poderá repercutir diretamente na formação do preço de venda, a depender de sua relevância.

Outra situação recorrente é apresentada por Lima (2013, s.p.), que em seu artigo, assim demonstra a prática inconstitucional arrecadatória dos Municípios, gerando, em via compulsória e exploratória, a bitributação do prestador de serviço:

Desconsiderando a CF, notadamente, o artigo 146, I, e a LC 116/03, especialmente, seu artigo 3º, os municípios têm criado um cadastro para prestadoras de serviços sediadas fora de seu território. Se o pedido de inscrição nesse cadastro é indeferido, as prestadoras passam a ser sua contribuinte. [...] Quando a inscrição é indeferida, a prestadora de serviços, obrigatoriamente, vê-se diante de uma situação de bitributação, dado que o município onde está sediada exige o ISS, com fundamento no artigo 3º da LC 116/03, e o município onde estão localizadas as tomadoras exige, via retenção na fonte, o ISS sobre a mesma base de cálculo.

Assim, se caracteriza a camada guerra fiscal dos Municípios. Além disso, existem casos que os grandes empreendimentos negociam benefícios tributários, primeiramente com os estados e, após entrarem de acordo, os municípios disputam entre si ofertando pacotes de benefícios, situação que caracteriza “uma espécie de leilão, em que o grande beneficiário é o capital privado, que ganha de todas as esferas” (CAMARGO, 2004, p. 207).

Nesta seção, foram apresentados alguns exemplos práticos dessa estratégia de atração de investimentos, todavia, muitos outros casos existem na realidade do Brasil. A todo momento o contribuinte se depara com soluções inovadora dos entes federativos que prejudicam o seu entendimento do sistema tributário. Muitas vezes esses casos vão parar nas mãos do poder judiciário.

É importante frisar que, até então, estamos diante de três problemas que existem no nosso sistema tributário que impacta a consciência fiscal do contribuinte: o primeiro é que o sistema tributário não possui instrumentos para esclarecer os contribuintes sobre os impostos indiretos no preço dos produtos; o segundo é a dificuldade de disponibilizar essa ferramenta, tendo em vista a quantidade e a complexidade de normas tributárias estruturando nosso

ordenamento jurídico; já o terceiro está associado aos problemas políticos da estrutura federativa do Brasil, que gera conflitos de interesse fiscais, resultando em distorções na aplicação da legislação fiscal sobre as empresas brasileiras, impactando o preço final dos produtos consumidos, bem como prejudicando o entendimento do contribuinte sobre a carga tributária indireta suportada.

Complementando essa análise, Ricas assim argumenta:

A falta de harmonização das legislações editadas pelos entes públicos resultou em problemas e consequências fiscais e judiciais, além de contrariar os mais relevantes princípios constitucionais do direito tributário, tais como a isonomia tributária, a capacidade contributiva e a igualdade entre os contribuintes e, em especial, a finalidade social do tributo que, dentre outras circunstâncias, acarretou, como consequência, a falta de consciência fiscal do consumidor, a concorrência desleal entre as empresas e a chamada “guerra fiscal” entre a União, os estados da federação e também entre os municípios (RICAS, 2005, p. 85).

À vista disso, é perceptível que somente uma grande reformulação da estrutura política e tributária do Brasil será capaz de fazer efeito sobre essa complexidade resultante da forma federativa tributária de Estado. Os contribuintes estão sobre uma teia de problemas interligados nessa estrutura, desse modo, a reforma do sistema tributário é amplamente desejada por todos.

### **3.3 A tributação indireta e a regressividade do sistema**

Contextualizado o sistema federativo tributário, vê-se que, na abordagem de D’aráujo, Gassen e Paulino (2013), o sistema tributário Brasileiro possui uma problemática o qual possui correlação direta com o não implemento da conscientização fiscal do contribuinte: ele é estruturado de forma altamente regressiva, devido à priorização da tributação indireta em relação à tributação direta.

E como isso pode acontecer? Para chegarmos a essa conclusão apresentada, é preciso considerar o sistema tributário como um todo, especificamente na relação entre o ônus tributário incidente sobre o contribuinte e a sua capacidade contributiva (MACHADO, 2013).

O professor Hugo de Brito Machado (2013, p. 201) explica que existe um entendimento generalizado, segundo o qual os tributos incidem sobre três grupos econômicos:

o patrimônio, a renda e o consumo. Desse modo, a medida que o patrimônio e a renda aumenta, a proporção do seu consumo em relação a ambos diminui. E, como o perfil de tributação no Brasil onera muito mais o consumo, em detrimento ao patrimônio e a renda, conclui-se que quanto menor a renda, maior a carga tributária suportada pelo contribuinte.

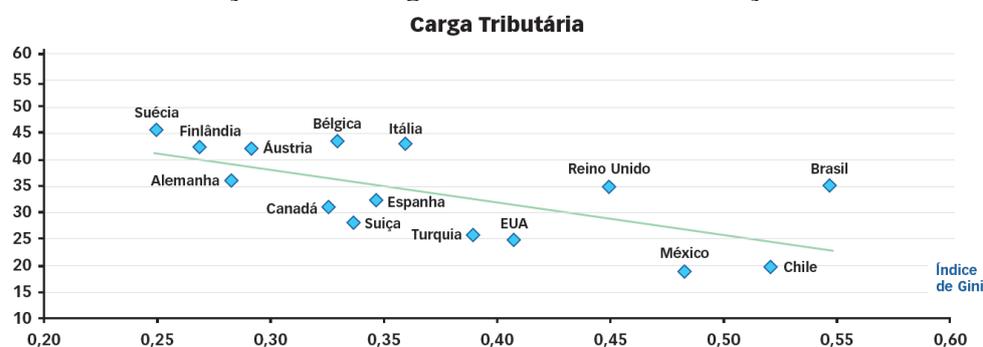
Exemplificando a atuação da carga tributária, Alves (2012, p.71) esboça uma situação prática de como a tributação onera mais o cidadão com menor capacidade de contribuir:

[...] após comprarem o mesmo arroz e feijão e arcar com os tributos embutidos no preço final desses alimentos, os mais ricos terão mais renda disponível para outros gastos do que os mais pobres, e essas diferenças muito provavelmente não serão compensadas pela eventual carga tributária adicional que os mais ricos possam suportar quando adquirirem bens supérfluos que os mais pobres não poderão comprar.

Percebe-se que, afirmando isso, Alves confirma que os impostos incidentes sobre a renda e sobre o patrimônio não estão equalizados no Brasil, posto que a incidência deles não é capaz de equiparar de maneira justa o ônus tributário aplicável aos dois tipos de contribuinte.

Para agravar a situação do Brasil, o relatório elaborado pela OCDE relativo ao ano de 2010 revela um ponto de vista interessante sobre perfil de tributação do país e sua eficácia na justiça fiscal. Nele, se mediu a correlação entre o índice de concentração de renda (denominado Índice de Gini) e a carga tributária no país (Gráfico 1). A conclusão fora que, nos países desenvolvidos inclusos na pesquisa, a alta carga tributária, em geral, se devia à política de redistribuição de renda. O Brasil, curiosamente, foi o país que seguiu caminho contrário a essa tendência, apresentando uma alta carga tributária aliada a um alto índice de concentração de renda, conforme pode ser visualizado no gráfico 1.

**Gráfico 1 - Relação entre carga tributária e concentração de renda**

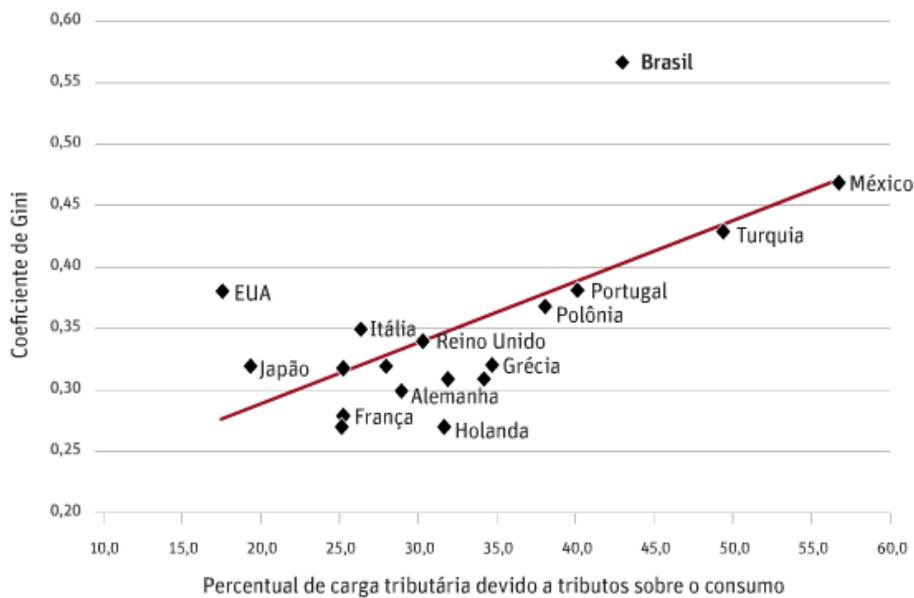


Fonte: Salvador (2014)

Como pode ser visto, o Brasil possui um problema estrutural grave no seu sistema tributário nacional. Os ideais da capacidade contributiva aplicada ao sistema tributário e a justiça fiscal na tributação, além da repartição da receita tributária são vistos nos livros e nos discursos políticos, porém, na prática, não estão sendo observados no Brasil.

Como complemento, o Gráfico 2, também elaborado pela OCDE, apresenta a associação existente entre o perfil de tributação de países selecionados com a desigualdade social no país, também medida pelo Índice de Gini.

**Gráfico 2 - Relação entre perfil da carga tributária e concentração de renda**



**Fonte:** Alves (2012)

Pelo gráfico, verifica-se uma tendência quase linear da seguinte correlação: a medida que a tributação sobre o consumo num país é maior, o seu índice de desigualdade social também é maior. O Brasil não segue também o comportamento padrão dessa correlação, tendo em vista que, apesar da alta tributação sobre o consumo, sua desigualdade social é bem acima de qualquer outro país nesse estudo, revelando, de tal modo, que a equidade fiscal deve ser priorizada nas eventuais reformas do sistema.

Fica ainda mais explícita essa realidade, quando analisa-se a Tabela 1, elaborada por Evilasio Salvador (2014, p. 13), que agregou informações prestadas pelo Tesouro Nacional, Confaz e o IBGE, e demonstrou a Carga Tributária do Brasil de forma detalhada por base de incidência, em uma comparação do ano 2000 com o ano 2011, bem como a representação dos encargos no cálculo do PIB do ano correspondente.

**Tabela 1 – Composição da carga tributária no Brasil em 2000 e 2011**

Carga tributária total	Em milhões (R\$) correntes (2000)	Em milhões (R\$) correntes (2011)	Em % (PIB, 2000)	Em % (PIB, 2011)	Participação (em %)	
	361.571,00	1.462.951,95	33,20%	35,31%	2000	2011
<b>Consumo</b>	<b>215.384,51</b>	<b>815.380,34</b>	<b>19,78%</b>	<b>19,68%</b>	<b>59,57%</b>	<b>55,74%</b>
Imposto sobre Importação	8.510,10	26.734,00	0,78%	0,65%	2,35%	1,83%
IPI (total)	18.839,10	46.918,00	1,73%	1,13%	5,21%	3,21%
Contribuição p/ Seguridade Social/Cofins	39.903,20	158.079,00	3,66%	3,82%	11,04%	10,81%
Entidades financeiras		9577	0,00%	0,23%	0,00%	0,65%
Demais empresas		148.502	0,00%	3,58%	0,00%	10,15%
Contribuição para o PIS/Pasep	10.043,00	41.844,00	0,92%	1,01%	2,78%	2,86%
Entidades financeiras		1655	0,00%	0,04%	0,00%	0,11%
Demais empresas		40189	0,00%	0,97%	0,00%	2,75%
Cide-Combustíveis		8924	0,00%	0,22%	0,00%	0,61%
Imposto sobre Operações Financeiras	3.126,70	31.807,00	0,29%	0,77%	0,86%	2,17%
CPMF (1)	10.472,11		0,96%	0,00%	2,90%	0,00%
Contribuição previdenciária das empresas (2)	36.771,90	165.259,82	3,38%	3,99%	10,17%	11,30%
ICMS	82.317,40	297.298,70	7,56%	7,18%	22,77%	20,32%
ISS	5.401,00	38.515,82	0,50%	0,93%	1,49%	2,63%
<b>Renda</b>	<b>93.352,29</b>	<b>445.951,60</b>	<b>8,57%</b>	<b>10,76%</b>	<b>25,82%</b>	<b>30,48%</b>
Renda do Trabalho	49.600,79	228.805,60	4,55%	5,52%	13,72%	15,64%
Imposto de Renda de Pessoa Física	3.657,20	21.973,00	0,34%	0,53%	1,01%	1,50%
IRRF (rendimentos do trabalho)	18.266,00	68.825,00	1,68%	1,66%	5,05%	4,70%
Contribuição previdenciária dos trabalhadores (3)	23.605,10	138.007,60	2,17%	3,33%	6,53%	9,43%
CPMF	4.072,49		0,37%	0,00%	1,13%	0,00%
Renda do capital	26.933,50	162.181,00	2,47%	3,91%	7,45%	11,09%
Imposto de Renda de Pessoa Jurídica	17.655,50	104.054,00	1,62%	2,51%	4,88%	7,11%
Entidades financeiras	3.099,80	15.071,00	0,28%	0,36%	0,86%	1,03%
Demais empresas	14.555,70	88.984,00	1,34%	2,15%	4,03%	6,08%
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	9.278,00	58.127,00	0,85%	1,40%	2,57%	3,97%
Entidades financeiras	1.322,90	8.524,00	0,12%	0,21%	0,37%	0,58%
Demais empresas	7.955,00	49.603,00	0,73%	1,20%	2,20%	3,39%
Outras rendas	16.818,00	54.965,00	1,54%	1,33%	4,65%	3,76%
<b>Patrimônio</b>	<b>10.278,00</b>	<b>54.178,84</b>	<b>0,94%</b>	<b>1,31%</b>	<b>2,84%</b>	<b>3,70%</b>
Imposto Territorial Rural (ITR)	267,00	603,00	0,02%	0,01%	0,07%	0,04%
IPVA	4481,0	24107,0	0,41%	0,58%	1,24%	1,65%
ITCD	301	2765,75	0,03%	0,07%	0,08%	0,19%
IPTU	4.514	19.334	0,41%	0,47%	1,25%	1,32%
ITBI	715	7369,04	0,07%	0,18%	0,20%	0,50%
<b>Outros (4)</b>	<b>42.556,20</b>	<b>147.441,17</b>	<b>3,91%</b>	<b>3,56%</b>	<b>11,77%</b>	<b>10,08%</b>

Fonte: Salvador (2014)

Primeiramente, observa-se que, no cálculo dos tributos sobre o consumo, o autor utiliza uma metodologia que inclui as contribuições incidentes sobre o faturamento das empresas, o PIS – Programa de Integração Social - e a COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, critério defendido por parte da doutrina

Em relação aos resultados apresentados, percebe-se que de acordo com a tabela 1, em relação ao tributo incidente sobre o consumo, a renda e o patrimônio, facilmente se identifica a regressividade do sistema apontada pela doutrina. O peso dos tributos sobre o consumo representa, na atualidade, mais que a metade dos valores arrecadados pelo fisco. Vale destacar que desses, o ICMS, é a maior fonte de arrecadação tributária no nosso sistema, justificando, assim, a conseqüente guerra fiscal dos Estados por essa arrecadação.

Além disso, verificando a tendência de crescimento, identifica-se uma pequena progressão no sistema, tendo em vista que a tributação do consumo decresceu, ao contrário da tributação do patrimônio e da renda, que tiveram um pequeno aumento na participação da arrecadação tributária do país. Essa tendência é um aspecto positivo, visto que favorece a política de equidade fiscal, no entanto, a carga sobre o consumo ainda é extremamente elevada, onerando ainda expressivamente os contribuintes que possuem menor renda.

É também muito importante ressaltar o peso dos tributos retidos na fonte, que, apesar de ser uma tributação direta, ela é efetivada sem que o contribuinte pague, pois a mesma vem retida na folha de pagamento do contribuinte. Percebe-se que na tabela, se somarmos os encargos relativos ao imposto de renda retido na fonte dos trabalhadores com a contribuição previdenciária, são totalizados 14,13% dos tributos, representando uma base de incidência tributária expressiva no sistema tributário nacional. Nessa análise, percebe-se a caracterização da tributação que visa evitar o “efeito-resistência” do contribuinte, conforme foi apresentado por Musgrave, já citado anteriormente, quando o autor afirma que os tributos retidos na fonte propiciam uma menor resistência do contribuinte em comparação àqueles tributos que o contribuinte deve diretamente efetuar o pagamento.

Baseado nesse delineamento apresentado da problemática da estrutura tributária em vigor no país, revelam-se necessários muitos ajustes, em busca uma política eficiente de combate à desigualdade do país, bem como de formação de um cidadão com consciência fiscal. O capítulo 4 buscará evidenciar as medidas modernas de governo que buscam o aprimoramento da participação democrática do contribuinte ao modelo de tributário, além de fortalecer os

princípios de tributação previstos na constituição que norteiam valores tributários que, certamente, irão atender os anseios de justiça todos a população.

## **CAPÍTULO 4 – OS NOVOS MECANISMOS DE TRANSPARÊNCIA FISCAL E AS PERSPECTIVAS DE REFORMA DO SISTEMA**

Neste último capítulo, são apresentados alguns elementos para a construção de um sistema tributário nacional que exerça efetivamente os ideais da redistribuição de renda e riqueza no país, reduzindo as desigualdades sociais no Brasil.

### **4.1 A importância da transparência e da cidadania fiscal**

Após a representação desse cenário tributário formado no Brasil, torna-se importante a reflexão sobre a importância da transparência no âmbito fiscal. Conceitualmente, a transparência na gestão fiscal, no sentido amplo, pode ser definida como um

instrumento de publicidade e controle capaz de permitir o acesso imediato, tempestivo, fidedigno e compreensivo da prestação de contas dos atos de gestão financeira, orçamentária e patrimonial dos administradores de recursos públicos (Vieira, 2011, p.4).

Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correia Neto (2013) destacam a importância de uma gestão fiscal transparente, associando essa característica de gestão à forma de governo republicana, bem como ao regime político democrático. No primeiro caso, a transparência é essencial, na medida em que o governo tenha que atender aos anseios do povo. Em relação à democracia, a transparência se torna vital para que haja o controle social sobre os atos de governo.

Percebe-se que a transparência na gestão fiscal está intimamente ligada aos instrumentos políticos, interferindo, dessa maneira, na relação entre governantes e governados. A complexidade do sistema, no entanto, resulta em uma reação bastante negativa do meio social, com os contribuintes do sistema buscando a todo momento fugir do cumprimento das suas obrigações tributárias, através de atos lícitos ou, quiçá, ilícitos, visando cada vez menos ser onerado pelo sistema (CARVALHO, 2005).

Essa reação é muito bem abordada por Musgrave (apud TRISTÃO, 1998, p. 100). O autor explana que certas características na cobrança dos impostos podem provocar em maior ou menor escala um chamado “efeito-resistência” nos contribuintes. O autor demonstra as seguintes relações:

- i. Os impostos ocultos propiciam uma menor reação negativa que os tributos visíveis
- ii. É preferível uma grande variedade de impostos, pois eles ficam menos aparentes
- iii. Os impostos retidos na fonte propiciam uma menor reação negativa que os impostos pagos pelo contribuinte.

Como contrapartida e remediação da ocultação tributária propiciada pelo sistema brasileiro, o artigo “Transferência Fiscal” de Gilmar Ferreira Mendes e Celso de Barros Correia Neto (2013, p. 185) evidencia a presença de quatro aspectos fundamentais da transparência em relação à arrecadação tributária, conforme transcrito:

- (1) Definição clara e prévia de competências e da legislação tributária aplicável
- (2) Determinação da carga fiscal incidente sobre setores econômicos e contribuintes
- (3) Previsão adequada de toda a receita pública a que faz jus o ente federativo, juntamente com a identificação e quantificação das renúncias fiscais concedidas.
- (4) Elaboração e divulgação de informações exatas acerca da arrecadação tributária efetivada.

Nota-se que os quatro aspectos apresentados abordam de maneira sublime o conjunto de adequações que o sistema tributário nacional precisa para poder de maneira efetiva, proporcionar transparência fiscal aos contribuintes. O primeiro aspecto objetiva reduzir os conflitos federativos, no que diz respeito à repartição de competência tributárias, tornando as regras claras e os padrões únicos de instituição de tributos, resultando em uma maior compreensibilidade do cidadão sobre os tributos federais, estaduais e municipais. Já o segundo aspecto busca esclarecer a incidência dos tributos sobre os vários tipos de contribuinte ou natureza econômica. O terceiro aspecto busca permitir ao contribuinte compreender as finanças do ente federativo desde o seu planejamento, bem como acompanhar a política de incentivo fiscal aos setores da economia. Por fim, o quarto aspecto se refere à disponibilização, de maneira esclarecedora, aos contribuintes das informações acerca da arrecadação tributária.

Vê-se que a transparência na arrecadação não se limita somente à prestação de contas do governo sobre os valores arrecadados do contribuinte. O que realmente irá ser efetivo é a implantação de uma cidadania fiscal, fazendo com que todos os cidadãos, culturalmente,

acompanhem as ações do governo tanto na arrecadação quanto na aplicação dos recursos financeiros.

A cidadania fiscal foi caracterizada por Natércia Sampaio Siqueira (2013, p. 350) como uma importante limitação ao poder de tributar, uma vez que ela “consubstancia o direito do contribuinte ter conhecimento de quanto sua capacidade contributiva está sendo onerada”. É fazer com que os contribuintes tenham conhecimento, pleno, adequado e didático de todas as suas obrigações e seus direitos com relação à tributação.

No contexto histórico do sistema tributário brasileiro, nunca houve uma relação entre o tributo e a cidadania. Culturalmente, os interesses do Estado e do cidadão são antagônicos. Essa conclusão foi bem explicitada no artigo de Gonçalves (2010, p. 19):

Nos dias atuais, a prática comum revela que há uma relação profunda e conflituosa entre tributo e cidadania, e que os interesses do Estado e cidadão são antagônicos e conflitantes, cuja desarmonia, em parte, é provocada por alguns fatores e comportamentos do atual sistema tributário brasileiro, como a ausência de transparência fiscal por parte dos governos, as impropriedades na utilização de receitas públicas, a desobediência aos princípios da tributação, dentre outros.

Dessa forma, a cidadania fiscal deve ser introduzida de maneira educativa e conscientizadora, e não como uma batalha a essa resistência. Essa forma de educar o contribuinte, baseia-se na inserção dos valores modernos da tributação na sociedade, visando transformar o cidadão em um fiscalizador do estado e ciente de sua importância social ao pagar os tributos. O cidadão educado, ao mesmo tempo, tem que cobrar do governo o retorno da sua contribuição, bem como tem que coibir qualquer prática de sonegação (GONÇALVES, 2010).

Portanto, a cidadania fiscal não é um instrumento que somente trará cobranças ao governo. Cabe destacar que

a percepção, pelo cidadão, de que o sistema tributário é justo, simples e serve ao interesse público, com certeza, aumentará o nível de cumprimento espontâneo das obrigações e ajudará as Administrações Tributária da União, Estados e Municípios a arrecadarem, corretamente, os tributos de sua competência (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003, p. 32).

Por isso, a denominada cidadania fiscal vêm se tornado cada vez mais alvo de debates doutrinários e acadêmicos. Atualmente, a maior dificuldade da implementação da cidadania fiscal é vencer a resistência do contribuinte brasileiro em ser tributado, pois, historicamente o

cidadão foi alvo de políticas tributárias exploratórias, conforme visto, a prática da “derrama” ainda encontra-se presente no subconsciente do brasileiro.

#### **4.2 As perspectivas de reforma**

Para melhor visualização dos caminhos que uma reforma deve seguir para que os problemas estruturantes do sistema tributário sejam amenizados, é válido sintetizar todas as causas citadas pela doutrina como falha no sistema abordadas nesta pesquisa, a fim de que seja feita uma correlação entre causas e consequência, no intuito de que sejam vislumbradas as possíveis consequências resultantes de uma reforma. Portanto, foi visto que o Sistema Tributário Nacional pós-constituição de 1988:

- É formado por uma grande variedade de tributos, muitas vezes incidindo sobre o mesmo fato gerador e incidindo em cascata.
- As normas tributárias estão esparsas pelo ordenamento, sem consolidação ou padronização de textos.
- Possui um vasto campo de legislações infraconstitucionais, regulando incidência tributária, incentivos fiscais e obrigações acessórias, gerando um alto custo para a o fisco controlar e fiscalizar os contribuintes.
- É regressivo, pelo peso da carga tributária indireta
- Onera mais quem possui menor capacidade contributiva, justamente pela concentração dos tributos sobre o consumo, aliado a baixa tributação sobre o patrimônio e a renda
- Possui técnicas de tributação diferenciada para cada tipo de tributo, sendo que em muito dos casos não há necessidade. Tributação por dentro e por fora, bem como a cumulatividade e não cumulatividade, são exemplo disso.
- Foi construído em meio a vários problemas políticos estruturais da forma de estado federativa, resultando em conflitos fiscais e um campo normativo complexo, sem padrão estabelecido, gerando, muitas vezes, prolixidade de normas.
- É desequilibrado, quanto às transferências intergovernamentais, ampliando as desigualdades regionais pela política da partilha da arrecadação central ente os entes subnacionais.

- Tende a ocultar a tributação, através da utilização da tributação indireta, bem como da tributação na fonte.
- É pouco compreensível ao contribuinte, por consequência de todos os outros problemas citados, resultando em um desincentivo ao controle social dos atos de gestão pública.

Visto isso, torna-se mais eficiente a análise das perspectivas de reforma do sistema tributário que resultam, direta ou indiretamente, numa maior conscientização do contribuinte, objetivando estimular o poder de cobrança e fiscalização por parte dos cidadãos, bem como convergir as políticas públicas aos anseios e necessidades da coletividade.

É válido ressaltar que, após o estudo dos posicionamentos diversos acerca do sistema tributário brasileiro, torna-se perceptível a consonância doutrinária no sentido de que a reforma tributária é tida como necessária, para que a tributação no Brasil possa se tornar mais eficiente e justa.

Apesar desse cenário, também depreende-se desse trabalho que, ao se falar em reforma do sistema tributário, não se pode olvidar que há muitos agentes econômicos envolvidos nesse processo, resultando, desse modo, em uma grandiosa fonte de conflitos de interesses. Por exemplo, por um lado existe o conflito entre os entes da federação, por outro existe os contribuintes, que não estão sendo onerado com uma carga tributária muito alta e, reconhecidamente, não equivalente à capacidade contributiva individual de cada um. Também há outros agentes que devem contribuir para a reforma do sistema como: os empresários, os representantes do consumidor, dentre outros.

Esse conflito de interesses acaba por sustentar uma forte resistência de todos a mudanças, característica que já fora percebida em reformas do sistema tributário de anos anteriores. É importante destacar que qualquer tipo de reforma no âmbito tributário provocará amplas reações nos agentes econômicos envolvidos, e tudo isso repercutirá em grande escala no equilíbrio de mercado (VARSANO, 1997).

Para que o Brasil avance no tema, portanto, Rezende (2008) destaca que é preciso que exista uma mobilização uníssona da sociedade como um todo, bem como dos grupos de agentes econômicos envolvidos no sistema. Ele prossegue destacando que há dois tipos de atitude na sociedade: as partes que se sentem prejudicadas atuam intensamente para bloquear a mudança;

já os que não se sentem prejudicados ou são beneficiados não se manifestam para o fortalecimento da mudança, para que não tenham suas vantagens reduzidas.

Nesse sentido, a reforma do Estado deve preceder a reforma tributário, isto é, o pacto federativo deve ser alterado, de modo que o atual sistema complexo, conflitante e desarmonioso seja suprido por um modelo moderno, pelo qual não haja razões de ordem política que interfiram na repartição de receita, bem como na concessão de incentivo fiscal (HARADA, 2003).

Destarte, complementando o exame entre as causas apresentadas no início dessa seção, e as consequências objetivadas pela almejada reforma tributária, Gonzalez (2003, p. 298) aponta ideias a serem observadas no conteúdo das futuras reformas:

- Legislação única para todas unidades federativas;
- Extinção de garantia (oferecimento de vens ou depósitos) para recorrer na fase administrativa;
- Respeitar a capacidade contributiva (progressividade das alíquotas somente sobre impostos pessoais.
- A Simplificação do sistema tributário;
- A desoneração de tributos sobre produtos de primeira necessidade da população de baixa renda, com a finalidade de proporcionar condições mínimas necessárias à sobrevivência humana;
- A aplicação de elevadas alíquotas aos produtos supérfluos;
- A quebra do sigilo bancário e fiscal somente com ordem judicial;
- A extinção da sonegação e de práticas de evasão fiscal;
- Obedecer aos princípios constitucionais tributários (capacidade contributiva, não-confisco, anterioridade, isonomia, legalidade, seletividade);
- O perfil do tributo deve estar gizado em lei complementar, antes de sua instituição pela pessoa política competente.

D'araújo, Gassen e Paulino (2013) apresentam a transparência e a conscientização do contribuinte como sendo o primeiro passo para uma reestruturação do sistema tributário nacional. Também consideram que o combate à pouca transparência pode ser efetivado das seguintes maneiras:

- Exclusão do montante do imposto de sua própria base de cálculo, isto é, um combate à chamada tributação por dentro. A fim de evitar a existência de diferentes alíquotas nominais e reais.
- Simplificação do sistema de arrecadação, através da unificação dos tributos sobre o consumo em torno de um único imposto sobre o valor agregado.
- Redução do emaranhado de legislações federais, estaduais e municipais.

Essas maneiras são citadas recorrentemente na doutrina como propostas de reforma tributária no Brasil. Vê-se que, além do esclarecimento ao consumidor, é necessário reformular problemas estruturais do sistema tributário nacional, afetando não somente os problemas de conscientização, todavia, também, os problemas de equidade e justiça fiscal.

#### **4.3 A Lei de Transparência Fiscal: um primeiro passo para a reforma do sistema**

Como resposta ao descontentamento da população com o sistema tributário brasileiro, e, apesar do esclarecimento fiscal estar previsto no texto original da Carta Magna, a referida lei regulamentadora demorou 24 anos para ser sancionada, tendo sido somente no ano de 2012, através da Lei nº 12.741, denominada Lei de Transparência Fiscal.

A razão dessa omissão legislativa pode ser causada não somente pelas dificuldades práticas de definir as medidas de esclarecimento, mas também pelo fato de que a conscientização fiscal pode ser considerada como a mais importante limitação ao poder de tributar (MACHADO, 2013).

O Projeto de Lei nº 1.472 de 2007, apresentado à presidente Dilma Rousseff, foi parcialmente sancionado. Logo, torna-se válido fazer um breve comparativo entre o texto aprovado pela Lei nº 12.741/12 e o seu projeto de lei original.

A Lei nº 12.741/12 em seu artigo 1º impõe que, na ocasião de venda ao consumidor de mercadorias e serviços, deverão ser emitidos documentos fiscais ou equivalentes com informações detalhadas dos tributos federais, estaduais e municipais, elencados no §5º desse mesmo artigo, bem como, tais informações deverão ser disponibilizadas de forma separada e individualizada, por cada mercadoria ou serviço adquirido.

O projeto original da lei, corroborando com a ideia de alguns doutrinadores já citados, previa que as informações relativas ao IRPJ ao CSLL fossem incluídas no grupo dos tributos incidentes sobre o consumo, atendendo à finalidade da lei, que é o esclarecimento do consumidor quanto aos impostos embutidos no preço pago.

Todavia, a questão foi alvo de veto manifestado pela Presidência da República na Mensagem nº 544, de 8 de dezembro de 2012. Nela, consta a seguinte justificativa para a recusa do IRPJ e do CSLL no rol de tributos que devem, obrigatoriamente, ter seus impactos sobre o produto ou serviço esclarecidos aos contribuintes:

A apuração dos tributos que incidem indiretamente na formação do preço é de difícil implementação, e a sanção desses dispositivos induziria a apresentação de valores muito discrepantes daqueles efetivamente recolhidos, em afronta à própria finalidade de trazer informação adequada ao consumidor final.

Dessa forma, finalmente, nota-se o reconhecimento, por parte do Governo, da complexidade da estrutura do sistema tributário nacional. Confirmando essa conclusão, o teor da referida lei exige que as empresas divulguem os valores aproximados dos tributos incidentes sobre o produto ou serviço vendido, representando, de maneira convincente, o baixo nível de compreensibilidade depreendido da legislação tributária brasileira.

Com a decorrência do veto, os tributos incidentes sobre o consumo, de acordo com a lei, que devem ser esclarecidos ao consumidor, são os seguintes, conforme art. 1º, § 5º, da Lei nº 12.741/2012:

- I - Imposto sobre Operações relativas a Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS);
- II - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS);
- III - Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI);
- IV - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF);
- V - (VETADO);
- VI - (VETADO);
- VII - Contribuição Social para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) - (PIS/Pasep);
- VIII - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins);

Vê-se que a metodologia utilizada pela lei, foi a mesma defendida por parte da doutrina, a qual inclui as contribuições incidentes sobre o faturamento da empresa (PIS e COFINS) como componentes do preço de venda ao consumidor final.

A regulamentação dessa previsão constitucional foi mencionada com destaque por Coutinho Junior e Oliveira (2013, p. 281) em seu artigo. Nesse estudo, foram destacados os efeitos esperados com a transparência fiscal dos tributos indiretos nos seguintes termos:

Com a efetivação dessa lei, os consumidores terão conquistado um importante meio de informação, que poderá levar a conscientização do valor de tributos invisíveis que está contribuindo para o Estado para que este reverta em serviços públicos compatível com essa arrecadação tributária. Além disso, terá também como benefício à importância do espírito de coletividade, com foco no bem comum.

A Lei da Transparência Fiscal também pretende demonstrar ao consumidor de produtos financeiro sua incidência sobre cada operação. Todavia, nos casos dos serviços em que não enseja prevista a emissão de documento fiscal, o fornecedor deve afixar a tributação incidente sobre essas operações em tabelas afixadas nos respectivos estabelecimentos.

Visto isso, o principal objetivo da lei consta em seu artigo 1º, que é exigir que os documentos fiscais, das operações de venda de mercadoria ou serviço ao consumidor, contenham informações acerca de todos os tributos indiretos que componham o respectivo preço de venda. Equipamentos eletrônicos ou painéis nos estabelecimentos de venda, também poderão ser disponibilizados ao consumidor com esse mesmo fim.

Vale ressaltar, que o § 2º, do artigo 1º, destaca que a informação a ser disponibilizada deve considerar a mercadoria ou serviço de forma individual, isto é, a apuração dos tributos deve levar em consideração cada regime tributário incidente sobre cada mercadoria. Esse apontamento se deve ao fato de muitos fornecedores trabalharem com diversos tipos mercadorias, podendo algumas, por exemplo, estar isenta de um ou outro imposto, ao mesmo tempo que outras não. A ideia fundamental da lei é prevenir uma generalização na informação prestada pelo fornecedor, visando uma efetiva transparência fiscal.

É notável o realce da relação entre o contribuinte e o consumidor aludida por essa lei. Isso ressalta a importância do peso da tributação indireta suportada pelo cidadão brasileiro através do consumo. Essa dedução pode ser constatada quando o artigo 3º da referida lei altera os direitos básicos do consumidor, presente no Código do Consumidor. O novo texto pode ser encontrado artigo 6º, inciso III, conforme transcrito:

Art. 6º São direitos básicos do consumidor:

III - a informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem

Com a referida modificação, busca-se fortalecer o impacto da lei da transparência, tendo em vista que o código do consumidor é uma lei mais consolidada no ordenamento jurídico.

A Lei, cuja publicação no Diário Oficial da União se deu no dia 10 de dezembro de 2012, entrou em vigor, conforme previsão em seu texto original (art. 6º) em 6 meses após a

publicação, isto é, a partir de 11 de junho de 2013, assim, permitindo aos estabelecimentos comerciais um tempo de adequação ao cumprimento da nova lei.

Todavia, o que se viu, a partir da entrada da lei em vigência, foi a entrada da Medida Provisória, nº 620 em junho 2013, cuja consequência do novo normativo foi prorrogar a possibilidade das empresas que não cumprirem a lei da transparência serem punidas para a partir de 13 de junho de 2014. Em outubro de 2013 a referida Medida Provisória foi convertida na Lei nº 12.868, prorrogando novamente o prazo, agora para outubro de 2014.

No ano de 2014, todavia, uma nova medida provisória foi editada, a MP nº 649, de 5 de junho. Com a entrada em vigor dessa nova MP, assim foi determinado novo prazo para que as empresas se adequem à lei da transparência: Art. 5º A fiscalização, no que se refere à informação relativa à carga tributária objeto desta Lei, será exclusivamente orientadora até 31 de dezembro de 2014.

Monteiro (2014, s.p.), destaca em seu artigo uma possível causa para essa longa extensão de tempo entre a entrada em vigor da lei e a punibilidade de quem a descumprir:

[...]De acordo com as instituições é necessário que haja um melhor esclarecimento por parte dos órgãos federais em relação à Lei, a fim de que os comerciantes não sejam penalizados pela não aplicação ou aplicação da multa de forma incorreta.[...]

Prosseguindo, o autor insere críticas aos empresários que estão resistindo ao cumprimento da lei. Em suas palavras:

Uma lei que tramita desde 2012, e cuja obrigatoriedade já foi adiada mais de duas vezes, não pode ser considerada uma inovação repentina legal. Sem entrar no mérito das justificativas que impedem o empresário de implementar essa lei esclarecedora e educativa para o consumidor final, é algo que pode ser provida por meio de uma política de planejamento fiscal e tributário (MONTEIRO, 2014, s.p.)

Debatendo essa ideia, há de se destacar o a complexidade do sistema tributário brasileiro, resultando numa natural dificuldade de sistematizar a carga tributária real sobre cada tipo de tributo. Aliado a esse raciocínio, o próprio Decreto regulamentador da Lei de Transparência, de nº 8.264, de 5 de junho de 2014, acrescenta outras informações ao teor original da lei a serem esclarecidas pelas empresas aos contribuintes, resultando num natural tempo de preparação para adequação.

Analisando o referido decreto, percebe-se que o mesmo exige maiores detalhamento das informações. O que já pode ser visto em seu artigo 2º, cuja redação inclui que a informação prestada deverá ser segregada por tributos de cada ente federativo tributante, consolidando os valores para cada ente, conforme pode ser visto:

Art. 2º Nas vendas ao consumidor, a informação, nos documentos fiscais, relativa ao valor aproximado dos tributos federais, estaduais e municipais que influem na formação dos preços de mercadorias e serviços, constará de três resultados segregados para cada ente tributante, que aglutinarão as somas dos valores ou percentuais apurados em cada ente.

Outro destaque pode ser dar para o § 6º, do artigo 3º, do decreto, uma vez que o mesmo estipula que em certos casos, as contribuições sobre a folha de pagamento alocada a cada produto ou serviço:

§ 6º Sempre que o pagamento de pessoal constituir item de custo direto do serviço ou produto fornecido ao consumidor, também deverão ser divulgados os valores aproximados referentes à contribuição previdenciária dos empregados e dos empregadores incidente, alocada ao serviço ou produto.

Portanto, para as empresas que, na entrada da lei em vigor, adequaram seus procedimentos internos para atender o texto legal, tiveram que reajustá-los para disponibilizar as informações adicionais exigidas pelo decreto, fato que justificou a prorrogação das sanções aos contribuintes que descumprirem a Lei 12.741/2012.

Após todo esse trâmite, a lei está em vigor no ano 2015, devendo todas as empresas disponibilizarem a tributação indireta incidente a cada venda, representando, desse modo, um primeiro passo para a reforma do sistema tributário brasileiro e para a conscientização do cidadão brasileiro.

E, com a contribuinte mais consciente do ônus tributário ocultado no preço dos produtos, a tendência é que o Estado seja mais cobrado por suas políticas arrecadatórias e de aplicação de recursos, ampliando a eficiência do regime político democrático e da forma republicana de governar, atingindo, dessa forma, o objetivo primordial do dispositivo constitucional que prevê o esclarecimento dos contribuintes.

## CONCLUSÃO

Com base na pesquisa realizada para a elaboração deste trabalho, foi possível verificar a relevância dos tributos indiretos na composição arrecadatória do sistema tributário nacional, resultado de um e lento processo de estruturação política e econômica do país. Ao longo da história, foi notável a interdependência do sistema tributário e os interesses dos governantes, sendo assim, culturalmente o contribuinte brasileiro viu-se diante de práticas exploratórias de arrecadação, tornando-o pouco estimulado a tolerar a tributação e admitir a sua importância para o bem estar social.

Durante esse processo, pôde ser constatado que a forma de estado federativa tornou-se um sustentáculo para a implementação do sistema tributário, resultando em um ciclo do federalismo no sistema tributário brasileiro, oscilando interesses centralizadores e descentralizadores, ao longo do tempo.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988 após o fim do regime militar instaurando no país, a forma federativa do país se fortaleceu, como jamais fora visto antes, ampliando a autonomia política, financeira e administrativa dos entes subnacionais e reduzindo veemente o papel da União na governabilidade do país, como resposta à política centralizadora anteriormente implantada.

O sistema tributário estabelecido pelo texto constitucional foi formado sobre diversos princípios e normas que protegiam o cidadão e limitava o poder de tributar do Estado, todavia, com o passar dos anos viu-se que, novamente, as políticas centralizadoras tomaram corpo e, durante da década de 90, inúmeros atos do governo central reabasteceram a força arrecadatória do poder central, aumentando consideravelmente a carga tributária sobre o contribuinte brasileiro.

Nesse período, foram criadas diversas contribuições no ordenamento tributário brasileiro, tributo cuja partilha com os entes subnacionais não era vinculada pelo texto constitucional, e fortalecidas outras já existente, aumentando sua alíquota ou base de incidência. Aliado a essa nova realidade, a descentralização proporcionada pela Constituição provocou outra realidade: os entes subnacionais desencadearam uma competição por investimento em seu

território, utilizando os tributos sobre o consumo de sua competência – o ICMS dos Estados e o ISS dos Municípios – como mecanismos para incitar essa competição.

Aliado a isso, a política tributária adotada priorizou a tributação incidente sobre o consumo, resultando na ocultação dos tributos, sendo pagos pelo vendedor, porém repassados no preço do produto ao contribuinte. Essa situação, permitiu que o governo elevasse cada vez mais a carga tributária, sem que houvesse reação da população brasileira, tendo em vista que o tributo tornava-se imperceptível ao olhar de todos.

Diante desse contexto formado, o contribuinte brasileiro se viu diante de um gigantesco problema estruturado no sistema tributário nacional: eram contribuições incidindo sobre bases de impostos, um emaranhado de normas tributárias regulando todas as diversas formas de incidência dos diversos tributos de todos os entes federativos. Juntando todos esses problemas, constatou-se a impossibilidade de um cidadão saber exatamente a carga tributária incidente sobre todos os produtos e serviços.

Assim, a perspectiva de todos os cidadãos é que haja um sistema tributário compreensível e transparente, porém, para isso, é necessário que haja uma reformulação, primeiramente política, e depois tributária. Com o pacto federativo aperfeiçoado, fortalecendo a autonomia de todos os entes federativos, bem como adotando políticas justas de redistribuição de receita tributária, com o objetivo de dirimir as disparidades sociais, a reforma tributária poderá, enfim, ser estabelecida, buscando respeitar os princípios constitucionais tributários já previstos.

Respeitar a igualdade, a capacidade contributiva, a vedação do confisco, dentre outros, passa primeiramente por atos que revelem ao consumidor a carga tributária invisível a que ele está sujeito, pois, a partir disso, o cidadão brasileiro estará mais propenso a reagir a toda e qualquer política tributária estabelecida, limitando, efetivamente, dessa forma, o poder de tributar do Estado.

Com o advento da Lei da Transparência Fiscal, espera-se que a discriminação dos tributos nos documentos fiscais, seja uma maneira efetiva de conscientizar a população do impacto da tributação indireta sobre sua renda. Se essa política, por um lado, limita o poder do estado, por outro almeja-se que o contribuinte exerça sua cidadania com maior consistência, não somente exigindo do governo que seus direitos constitucionais tributários sejam

respeitados, mas fiscalizando o meio social, para que seja coibida qualquer prática de sonegação fiscal.

Ampliando essa visão, a expectativa é que o contribuinte seja ciente da importância que o tributo tem para o desenvolvimento social, harmonizando a relação entre o fisco e o contribuinte, que historicamente é incompatível, para que assim, o Estado se aproxime dos anseios e necessidades sociais, implementando políticas públicas sobre o olhar atento de quem financiou sua atividade e está consciente de sua importância como contribuinte para que sejam alcançados os melhores resultados para o desenvolvimento justo e equânime da nação como um todo.

## REFERÊNCIAS

AFONSO, José Roberto; ARAUJO, Erika Amorim; VIANNA, Salvador Werneck. **Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias.** In: Série de Estudos Econômicos e Sociais do Banco Interamericano de Desenvolvimento. 2004. Disponível em: <http://publications.iadb.org/bitstream/handle/11319/4039/Carga%20Tribut%C3%A1ria%20Indireta%20no%20Brasil%3a%20An%C3%A1lise%20da%20Incid%C3%Aancia%20Efetiva%20sobre%20as%20Fam%C3%ADlias.pdf?sequence=1>>. Acesso em: agosto de 2014.

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

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação e injustiça social no Brasil. **Revista Espaço Acadêmico**, Maringá, n. 133, p. 69-78, 2012.

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

ARRETCHE, Marta. Quem taxa e quem gasta: a barganha federativa na federação brasileira. **Revista Sociologia Política**, Curitiba, n. 24, p. 69-85, jun. 2005.

BOFF, Salete Oro. **Reforma tributária e federalismo: entre o ideal e o possível.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2005.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Brasília: Senado Federal, 1967

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Rio de Janeiro: Senado Federal, 1891.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil.** Rio de Janeiro: Senado Federal, 1934.

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

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil.** Rio de Janeiro: Secretaria de Estados dos Negócios do Império do Brasil, 1824.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Brasília, DF, Diário Oficial da União de 30 de abril de 2004.

BRASIL. **Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012.** Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do artigo 6º e o inciso IV do artigo 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Brasília, DF, Diário Oficial da União de 10 de dezembro de 2012.

BRASIL. **Lei ordinária 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis a União, Estados e Municípios. Brasília, DF, Diário Oficial da União, 27 de outubro de 1966 e retificado no Diário Oficial da União de 31 de outubro de 1966.

BRASIL. **Mensagem nº 554, de 8 de dezembro de 2012**. Brasília, DF, Diário Oficial da União de 10 de dezembro de 2012.

BRASIL. Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório da equidade, 2009.

CAMARGO, Guilherme Bueno de. **A guerra fiscal e seus efeitos: autonomia x centralização**. In: CONTI, José Maurício (org). *Federalismo fiscal*. Barueri/SP: Manole, 2004.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

CINTRA, Carlos César Sousa. **A tributação indireta no direito brasileiro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo/SP: Malheiros, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Reforma tributária: contribuição do Conselho Federal de Contabilidade**. 2 ed. Brasília: CFC, 2003.

COSTA, Luis Alberto da. O ICMS é a marca do nosso sistema tributário: caótico, regressivo e constitucionalmente inadequado. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 18, n. 3654, 2013. n.p.

COUTINHO JUNIOR, Bazílio de Alvarenga; OLIVEIRA, Carlos Roberto. Direito à informação dos tributos indiretos embutidos nos produtos à luz da Constituição Federal de 1988. **Revista JurisFIB**, Bauru, vol. 4, ano IV, dez-2013, p. 269-290.

CUNHA, Rosani Evangelista da. Federalismo e relações intergovernamentais: os consórcios públicos como instrumento de cooperação federativa. **Revista do Serviço Público**, Brasília, ano 55, n. 3, jul/set 2004.

D'ARAÚJO, Pedro Julio Sales; GASSEN, Valcir; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Revista Sequência**, Florianópolis, v. 34, n. 66, 2013.

EZEQUIEL, Márcio. **Receita Federal: história da administração tributária no Brasil**. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2014.

FAUSTO, Boris. **Historia do Brasil**. 5. ed. São Paulo: Ed. Univ. São Paulo, 1997.

FERREIRA, Anderson Natel. **ISS – um imposto em frangalhos**. 2006. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/332s/iss-um-imposto-em-frangalhos-anderson-natel-ferreira>>. Acesso em: Dezembro de 2014.

GASSEN, Valcir. **A tributação do consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração econômica**. Florianópolis/SC: Momento Atual, 2004.

GOLDBERG, Daniel Krepel. **Entendendo o federalismo fiscal: uma moldura teórica multidisciplinar.** In: CONTI, José Maurício (org). Federalismo fiscal. Barueri/SP: Manole, 2004.

GOMES, Antonia Helena Teixeira. **Tributação e sonegação fiscal: um estudo do comportamento do Estado ante a sonegação fiscal.** Fortaleza: UNIFOR, 2006.

GONÇALES, Antonio Manoel. **O sistema tributário e sua possível reforma.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito tributário e reforma do sistema.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, Josélia Maria. **A educação fiscal como instrumento de cidadania.** Revista Vox, Reduto, n. 2, jan-jun, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Cultura da nebulosidade.** Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 293, 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5121>>. Acesso em agosto de 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Possível reforma tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direito tributário e reforma do sistema.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

HENRIQUE, Marco Antônio; RICCI, Fábio. **A evolução da tributação brasileira e a necessária reforma tributária.** In: XV Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e XI Encontro Latino Americano de Pós-Graduação, 2011, São José dos Campos. As Contribuições da Ciência para a Sustentabilidade do Planeta. São José dos Campos: Universidade do Vale do Paraíba, 2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Carga tributária/PIB X IDH.** 2014. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/ novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>>. Acesso em: Agosto de 2014

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Evolução da carga tributária brasileira e previsão para 2013.** 2013. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/ novelty/estudo/1443/20131218asscomEstudoEvolucaoacargatributariabrasileiraPrevisaopara2013.pdf>>. Acesso em: Agosto de 2014.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito Tributário – teoria geral do tributo.** São Paulo: Marcial Pons/Manole, 2007, p. 165.

LIMA, Maria Ednalva de. **ISS – o problema não resolvido dos conflitos de competência entre os municípios e a bitributação.** 2013. Disponível em: <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI185904,61044-ISS+O+problema+nao+resolvido+dos+conflitos+de+competencia+entre+os>> Acesso em: dezembro de 2014. n.p.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Repetição do tributo indireto: incoerências e contradições.** São Paulo, Malheiros, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Tributação indireta no direito brasileiro.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro.** São Paulo/SP: Malheiros, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Tributação Indireta no Direito Brasileiro**. São Paulo/SP: Malheiros, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Reflexões sobre o sistema tributário brasileiro e sua eventual reforma**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); CASTRO, Paulo Rabello de (org.); MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). *Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma*. São Paulo: Fecomercio, 2008.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **Para uma compreensão histórica do sistema tributário nacional de 1988**. In: XIX Encontro Nacional do CONPEDI, 2010, Fortaleza. *Anais Eletrônicos...Fortaleza*: CONPEDI, 2010. Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3117.pdf>> Acesso em: Dezembro de 2014

MEIRA, José de Castro. **O sistema tributário na Constituição de 1988**: os princípios gerais. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, v. 26, n. 104, p. 69-82, out-dez 1989.

MELO, Alisson José Maia Melo. **Novas reflexões sobre a tributação indireta no Brasil**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo/SP: Malheiros, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira; CORREIA NETO, Celso de Barros. **Transparência Fiscal**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.); MENDES, Gilmar Ferreira (coord.); NASCIMENTO, Carlos Valder (coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013.

MENEGHETTI NETO, Alfredo; Rückert, Isabel Noemia Junges. **Sistema Tributário Brasileiro**: algumas considerações. *Revista Indicadores Econômicos FEE*, Porto Alegre, v.19, n.3, p. 106-124, 1991.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **A odisseia da Lei da Transparência Fiscal**. 2014. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/32252/a-odisseia-da-lei-da-transparencia-fiscal>>. Acesso em: Dezembro de 2014. n.p.

NOGUEIRA, José Ricardo; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; SOUZA, Evaldo Santana. **A incidência final dos impostos indiretos no Brasil**: efeitos da tributação de insumos. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v.55, n.4, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Tributos Indiretos**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo/SP: Malheiros, 2013.

PINTO, Adriano. **Tributação indireta no direito brasileiro**. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo/SP: Malheiros, 2013.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2012**. 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>>. Acesso em: agosto de 2014.

REZENDE, Fernando. **É hora de mudança: novos caminhos para a reforma tributária.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); CASTRO, Paulo Rabello de (org.); MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. São Paulo: Fecomercio, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O mito da juridicização da repercussão econômica na tributação indireta.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo/SP: Malheiros, 2013.

RICAS, Roseli Raquel. **O verdadeiro contribuinte dos impostos indiretos.** Cáceres/MT: Editora Unemat, 2005.

SALVADOR, Evilasio. **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda.** Brasília: Instituto de Estudos Socioeconômicos, 2014.

SANTI, Eurico Marcos Diniz et al. **Lei da Transparência (LC 131/09), Lei de Acesso à Informação (Lei 12.527/2011) e a Constituição Federal de 1988: Proposta, formação e fundamentação jurídica do Índice de Transparência e Cidadania Fiscal (ITCF).** 2012. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/5v5h/lei-da-transparencia-lc-13109-lei-de-acesso-a-informacao-lei-125272011-e-a-constituicao-federal-de-1988-proposta-formacao-e-fundamentacao-juridica-do-indice-de-transparencia-e-cidadania-fi>>. Acesso em dezembro de 2014.

SCAFF, Fernando Facury. **50 anos de tributação e finanças como um desafio ao país.** Consultor Jurídico, 25 mar. 2014. Disponível em: < <http://www.conjur.com.br/2014-mar-25/contas-vista-50-anos-tributacao-quem-pensando-pais>> Acesso em dezembro de 2014.

SIQUEIRA, Natercia Sampaio. **Tributação Indireta no Direito Brasileiro.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Tributação indireta no direito brasileiro. São Paulo/SP: Malheiros, 2013.

SOUZA, Paulo Nathanael Pereira de. **Para melhor compreender: a anunciada reforma tributária brasileira.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.); CASTRO, Paulo Rabello de (org.); MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (org.). Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma. São Paulo: Fecomercio, 2008.

TEIXEIRA, Humberto Gustavo Drummond da Silva. **A utilização do IPI enquanto imposto extrafiscal para fins de proteção do mercado nacional.** Revista Âmbito Jurídico, Rio Grande do Sul, XVI, n. 117, out 2013.

TEIXEIRA, José Raimundo Baganha. **O atual desequilíbrio no sistema de repartição de receitas tributárias.** Brasília: Câmara dos Deputados, 2005.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **A administração tributária dos municípios brasileiros: uma avaliação do desempenho da arrecadação.** São Paulo: FGV/EAESP, 2003.

TRISTÃO, José Américo Martelli. **O imposto invisível: um estudo do fenômeno da ocultação do imposto no sistema tributário brasileiro.** São Paulo: FGV/EAESP, 1998.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século:** anotações e reflexões para futura reformas. Pesquisa e Planejamento Econômico, Rio de Janeiro, v. 27, n. 1, p. 1-40, abr. 1997.

VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. **O sistema tributário brasileiro e suas perspectivas face à iminente reforma tributária.** Rio de Janeiro: FGV/EBAPE, 2002.

VIEIRA, Dinavani Dias. **O direito tributário no Brasil e na história da Constituição Federal de 1988.** 2012. Disponível em: < <http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/7047/O-direito-Tributario-no-Brasil-e-na-historia-da-Constituicao-Federal-de-1988>>. Acesso em: dezembro de 2014.

VIEIRA, Iana Gonçalves Souto Maior. **IPI, ICMS, IPTU:** a seletividade nos tributos indiretos como forma de extrafiscalidade. Jus Navigandi, Teresina, ano 16, n. 3016, 4 out. 2011. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/20132>>. Acesso em: dezembro de 2014.

VIEIRA, Luís Eduardo Pires de Oliveira. **Transparência e controle da gestão fiscal:** a lei complementar nº 131/09 e sua regulamentação. Associação Nacional do Ministério Público de Contas, 2011. Disponível em: < [https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3665/3/transparencia\\_controle\\_gestao\\_fiscal.pdf](https://bvc.cgu.gov.br/bitstream/123456789/3665/3/transparencia_controle_gestao_fiscal.pdf) >. Acesso em dezembro de 2014.