

**Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados**  
Centro de Documentação e Informação  
Coordenação de Biblioteca  
<http://bd.camara.gov.br>

"Dissemina os documentos digitais de interesse da atividade legislativa e da sociedade."



# **ANOTAÇÕES SOBRE REFORMA TRIBUTÁRIA**

***Murilo Rodrigues da Cunha Soares***

Consultor Legislativo da Área III  
Tributação e Direito Tributário

**ESTUDO**

**ABRIL/2011**



Câmara dos Deputados  
Praça 3 Poderes  
Consultoria Legislativa  
Anexo III - Térreo  
Brasília - DF



## SUMÁRIO

1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS: .....	8
2. Contribuição Social para Previdência Social (Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS): .....	11
3. Imposto de Renda – IR e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL: .....	12
4. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep: .....	15
5. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI:.....	16
6. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS:.....	17
7. Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR; Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF; Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA; Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações – ITCMD; Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU; e Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI.....	18

© 2011 Câmara dos Deputados.

Todos os direitos reservados. Este trabalho poderá ser reproduzido ou transmitido na íntegra, desde que citados(as) o(a) autor(a) e a Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. São vedadas a venda, a reprodução parcial e a tradução, sem autorização prévia por escrito da Câmara dos Deputados.

Este trabalho é de inteira responsabilidade de seu(sua) autor(a), não representando necessariamente a opinião da Câmara dos Deputados.

## **ANOTAÇÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA**

*Murilo Rodrigues da Cunha Soares*

A reforma tributária constitui tema que vem sendo debatido, com grande ênfase, desde antes da promulgação da Constituição de 1988. Há uma enorme quantidade de artigos e propostas sobre assunto<sup>1</sup>, inclusive vários trabalhos produzidos no âmbito desta Consultoria Legislativa. Tramitaram pela Casa<sup>2</sup> e pelo Senado Federal<sup>3</sup> um sem número de propostas de emendas à Constituição (PECs).

Nesse sentido, é praticamente impossível contribuir com alguma análise verdadeiramente original. Na realidade, os principais defeitos do Sistema Tributário Nacional (STN) estão, há muito tempo, diagnosticados pelos vários setores da sociedade envolvidos no debate (meios acadêmicos, especialistas em finanças públicas, servidores fazendários, sindicatos e entidades representativas de empregados e empregadores etc.). Todos querem um STN que tenha as seguintes qualidades:

- capacidade arrecadatória: o sistema tem que possibilitar a obtenção de receitas compatíveis com os gastos públicos de cada nível de governo e, nos casos de países federalistas, exige-se que cada ente federativo disponha de competências tributárias suficientes para não depender dos demais;
- equidade: os mais pobres não devem pagar mais tributos do que os mais ricos;
- simplicidade: as obrigações tributárias devem ser cumpridas e fiscalizadas a um custo baixo para o contribuinte e para o fisco, respectivamente;
- transparência: o contribuinte deve saber quanto está pagando de tributo e o fisco deve atuar de acordo com os princípios da legalidade, moralidade, impessoalidade, publicidade e eficiência;

---

<sup>1</sup> Para uma explanação sobre as reformas mais antigas, dados históricos de arrecadação e reflexões teóricas sobre o tema, v. Ricardo Varsano, “A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas”, PPE, V. 27, nº 1, Rio de Janeiro, abril 2007.

<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/viewFile/735/675> (acesso em 11-4-2011)

<sup>2</sup> Seguem em anexo trabalhos da Consultoria Legislativa que oferecem um panorama das últimas propostas de reforma tributária que tramitaram pela Câmara dos Deputados.

<sup>3</sup> Para um panorama das discussões sobre reforma tributária no Senado Federal e uma avaliação do Sistema Tributário Nacional, v. Sen. Francisco Dornelles (Relator da Subcomissão Temporária da Reforma Tributária), “Proposta de Sistema Tributário”, 2010.

[http://www.dornelles.com.br/inicio/media/arquivos/Livro\\_Eletronico\\_Proposta\\_de\\_sistema\\_tributario.pdf](http://www.dornelles.com.br/inicio/media/arquivos/Livro_Eletronico_Proposta_de_sistema_tributario.pdf) (acesso em 11-4-2011)

- neutralidade: o sistema não pode distorcer as decisões do contribuinte, exceto quando se persegue determinada política extra-fiscal;
- flexibilidade: a estrutura arrecadatória (e de gastos públicos) deve possibilitar a implementação de políticas fiscais ativas, inclusive para fazer frente a eventuais crises ou mudanças bruscas de cenário;
- estabilidade: o sistema fiscal deve ser capaz que conferir segurança e previsibilidade de arrecadação, evitando, ainda, a exacerbação dos ciclos econômicos (com a economia aquecida, deve-se arrecadar mais e gastar menos; com a economia deprimida, arrecadar menos e gastar mais);
- proteção alfandegária: as fronteiras do país devem ser bem guardadas e o produto ou serviço nacional não pode ser tributado mais pesadamente do que o similar importado;
- harmonização: mais recentemente, com a globalização, tem se exigido do sistema tributário de um país uma certa harmonia com os demais, com vistas a manter sua competitividade nas exportações e na disputa por investimentos.

E sob todos esses aspectos, nosso STN tem problemas sérios.

Há estudos mostrando que, proporcionalmente, os mais pobres pagam mais tributos do que os mais ricos. É que a arrecadação brasileira está fortemente concentrada na tributação de bens e serviços<sup>4</sup>, forma regressiva de se obter recursos, haja vista que as classes mais pobres consomem uma fração maior da sua renda do que os extratos mais ricos<sup>5</sup>. Pior ainda, como a tributação sobre o consumo é realizada mediante a cobrança de vários tributos, envolvendo todos os entes da Federação (ICMS, IPI, PIS, Cofins, ISS), não há como se implementar uma efetiva política de desoneração da cesta de consumo dos mais pobres. Além disso, os rendimentos de capital são usualmente menos tributados do que os salários. Por fim, a elisão fiscal, forma de evitar pagamento de tributos dentro lei, somente é acessível às famílias mais abastadas e aos grandes grupos econômicos, dado o alto custo de contratação de especialistas tributários.

---

<sup>4</sup> V. Secretaria da Receita Federal, “Carga Tributária no Brasil”, agosto 2010, fonte das informações contidas neste trabalho sobre carga tributária.

<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/estributarios/estatisticas/CargaTributariaBR2009.htm> (acesso em 13-4-2011)

<sup>5</sup> V. José Adrian Pintos-Payeras, “Análise da Progressividade da Carga Tributária Sobre a População Brasileira”, PPE, V. 4, nº 2, agosto 2010. Segundo o autor (tabela da p.170), a carga dos tributos indiretos sobre as famílias mais pobres (de 0 a R\$ 400 mensais, valores de 2003) é de 21,01%, mais que o dobro da carga sobre as famílias mais ricas (acima de R\$ 6.000 mensais), que é de 10,14%.

<http://ppe.ipea.gov.br/index.php/ppe/article/viewFile/1224/1072> (acesso em 12-4-2011)

A legislação é, em alguns casos, muito complexa, onerando empresas e dificultando o trabalho das autoridades tributárias. Ressalve-se, no entanto, que a complexidade fica restrita aos tributos cobrados das empresas. Aqueles que são basicamente recolhidos pelos cidadãos têm a legislação estável e o custo de cumprimento é relativamente baixo, seja pela adoção de declarações eletrônicas (DIRPF), seja utilização do mecanismo de retenção na fonte (IRRF, contribuição previdenciária) ou da modalidade de lançamento direto (IPVA e IPTU).

É praticamente impossível o consumidor saber quanto está pagando de tributos na compra de um bem ou serviço. Há um verdadeiro emaranhado de incidências sobre a produção e o consumo (PIS, Cofins, ICMS, ISS), muitas vezes com sobreposição de bases de cálculo umas sobre as outras.

A legislação tributária apresenta uma série de falhas e lacunas, algumas propositalmente mantidas, ou até “construídas”, que tornam o custo tributário de algumas atividades drasticamente dependente da “roupagem” jurídica utilizada. Assim, é muito comum empresas e pessoas agirem por motivos exclusivamente fiscais e adaptarem suas iniciativas à legislação, para pagar menos tributos, o que sempre gera distorções nas decisões de consumo e investimento.

Embora a estrutura das alfândegas brasileiras tenha melhorado, o contrabando e o descaminho ainda são problemas bastante sérios para alguns tipos de produtos.

Produzir dentro de nossas fronteiras, em alguns casos, pode ser mais custoso do que importar o similar estrangeiro. Além disso, o exportador brasileiro quase nunca consegue recuperar integralmente os tributos embutidos no preço dos insumos, o que equivale a uma espécie de “exportação” de tributos, tornando nossos produtos ainda menos competitivos. Transportar insumos, produtos intermediários e produtos finais pelas fronteiras estaduais tornou-se um pesadelo tributário. A cada fronteira ultrapassada, gera-se débito do ICMS no estado de origem que deveria ser, mas nem sempre é, honrado como crédito do imposto no estado de destino. Na realidade, o STN discrepa fortemente da experiência internacional ao manter seu principal tributo sobre bens e serviços – o ICMS – sob a competência exclusiva dos estados da Federação, o que tem perpetuado o conhecido problema da guerra fiscal.

Quanto aos quesitos da capacidade arrecadatória, flexibilidade e estabilidade, nosso sistema mostra-se menos problemático. Porém, há correções a serem feitas.

Não há país com o nosso grau de desenvolvimento que consiga obter arrecadação semelhante. A qualidade da administração tributária brasileira é reconhecida internacionalmente. De fato, a Secretaria da Receita Federal do Brasil, quase todas as secretarias de Fazenda estaduais e um número bastante razoável de secretarias municipais (especialmente as de cidades de maior porte) mostram-se como órgãos com efetiva capacidade de coleta de receitas próprias. Quando em situações de crise, as receitas tributárias se ressentem com a diminuição da atividade econômica, mas, nos últimos tempos, as quedas de arrecadação não têm sido tão dramáticas quanto no passado.

Porém, entes federativos subnacionais consideram-se prejudicados na distribuição do bolo tributário. Além de certa “camisa-de-força” constitucional imposta aos principais tributos estaduais (ICMS, IPVA) e municipais (ISS)<sup>6</sup>, a União é acusada de criar contribuições sociais (PIS/Pasep, Cofins, CSLL) e de conceder benefícios fiscais que solapam a base de cálculo dos impostos partilhados com estados e municípios (IR, IPI).

O STN, pelo lado das receitas, é relativamente flexível, como mostrado no enfrentamento da crise de 2008. O instituto da medida provisória (utilizada, porém, abusivamente), a existência de impostos que podem ter suas alíquotas alteradas por decreto, a anterioridade reduzida (90 dias) aplicável às contribuições sociais e a competência residual da União para criar novos tributos conferem alguma margem de manobra nas situações emergenciais.

Pode-se criticar até mesmo um certo excesso de flexibilidade, tal a facilidade com que setores mais poderosos conseguem a aprovação de benefícios fiscais e regimes mais favorecidos de tributação. Frise-se que a flexibilidade ocorre apenas no âmbito do orçamento federal, já que estados e municípios estão (ou deveriam estar) virtualmente impedidos de praticar uma política ativa com respeito a seus principais tributos (ICMS, ISS).

Por outro lado, as inúmeras vinculações de receitas são objeto de críticas por parte dos estudiosos, pois elas podem enrijecer o nível dos gastos públicos e tirar graus de liberdade na elaboração e execução da política fiscal.

Enfim, sabe-se das mazelas do STN, todas minuciosamente diagnosticadas em vários textos sobre o assunto, dentre os quais alguns estão na bibliografia que acompanha este trabalho.

Pode-se até mesmo especular sobre a existência de um certo consenso teórico sobre a reforma desejada pelos meios acadêmicos para o STN, cujas linhas mestras seriam:

---

<sup>6</sup> A Constituição Federal impõe várias restrições à concessão de benefícios fiscais de ICMS e ISS.

- criação de um IVA legislado pela União, administrado pelos estados e cujas receitas sejam partilhadas com os municípios, em substituição a todos os tributos incidentes sobre a produção e o consumo (ICMS, Cofins, PIS, ISS, IPI);
- substituição do IPI e da Cide-Combustíveis por um imposto arrecadatório (*excise tax*) sobre determinados produtos (bebidas, fumo, automóveis, combustíveis, armas, cosméticos etc.);
- fusão do IRPJ com a CSLL, pois são tributos sobre praticamente a mesma base de cálculo, o lucro das empresas;
- diminuição das contribuições sobre a folha de pagamento;
- deslocamento de parte da carga tributária, atualmente concentrada na tributação sobre a produção e consumo e sobre a folha de pagamento, para a tributação sobre a renda e o patrimônio;
- diminuição das vinculações de receitas a fundos, despesas ou órgão, para flexibilizar a elaboração e execução dos orçamentos públicos;
- redefinição das competências dos entes federativos e redistribuição do bolo tributário de acordo com o correspondente nível de gastos.

A realidade, no entanto, é que essa quase unanimidade desaparece quando são apresentadas propostas concretas. Nesse momento, cada agente político quer preservar a parte do sistema que lhe seja conveniente e alterar a parte que não seja adequada a seus interesses.

Deve ser ressaltado que a legislação tributária contém uma série de isenções, anistias, créditos presumidos, bases de cálculos e alíquotas favorecidas, parcelamentos especiais, regimes especiais de tributação, enfim benefícios fiscais que amparam grupos específicos de contribuintes, em geral os mais poderosos. Aliás, é essa verdadeira “colcha de retalhos” jurídica que provoca grande parte dos problemas do STN. Uma reforma tributária digna do nome deveria iniciar-se com a revogação dos incentivos fiscais injustificáveis. E isso assusta aqueles que já estão contemplados no sistema atual, tornando-os adversários, fortes, contra qualquer mudança estrutural que os obrigue a novamente buscar replicar suas vantagens fiscais no novo sistema.

Outro problema praticamente insolúvel é a queixa contra o excesso de carga tributária. Se se descarta o uso da inflação para acertar as contas públicas ou o aumento do endividamento para pagar despesas correntes, a redução da carga tributária deve ser acompanhada da redução dos dispêndios governamentais. E nesse ponto também não há consenso.

Pode-se até dizer que, hoje, é uma minoria que defende a atuação sem limites do Estado, inclusive na produção de bens e serviços afeitos ao regime de propriedade e gerência privadas. Pelo outro lado do espectro político, também é uma minoria que ainda prega o conceito do Estado “mínimo”, especialmente depois da crise de 2008, quando foram exatamente os cofres públicos que cobriram os rombos provocados pelas instituições financeiras e, com isso, evitou-se uma retração ainda maior na economia.

É verdade, todos querem um Estado eficiente, não perdulário. Ninguém apoia corrupção, desvio de recursos, desperdício de dinheiro público. No entanto, os consensos cessam quando se discute, concretamente, onde haveria excesso de dispêndios públicos, onde os orçamentos seriam cortados. Quando se debruça sobre as estatísticas públicas, descobre-se que as principais rubricas de despesas são gastos com enorme motivação social (previdência e assistência social, saúde, educação e segurança pública) ou fundamentais para a manutenção do modelo macroeconômico (encargos da dívida pública). Se há unanimidade de opinião em alguma coisa é sobre a necessidade de se aumentar os investimentos públicos em infraestrutura.

Dessa forma, as discussões sobre reforma tributária acabam por resultar em poucos resultados concretos. Todas as PEC que buscaram alterar o STN de forma um pouco mais abrangente emperraram em alguma etapa do processo legislativo. É nesse contexto que se insere a nova estratégia do Governo Federal de tentar aprovar melhorias pontuais no sistema no sentido de desonerar a folha de pagamentos, os investimentos e as micro e pequenas empresas, além de combater a guerra fiscal na importação de bens e serviços.

Feitas essas considerações, passa-se a abordar os principais tributos cobrados no País, apontando seus problemas, possíveis soluções e empecilhos na sua aprovação.

### **1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS:**

O ICMS é, em termos arrecadatórios, o tributo brasileiro mais importante: em 2010, foram recolhidos R\$ 259,8 bilhões. Suas receitas são partilhadas com os municípios (25%).

Trata-se de imposto de competência estadual, cuja estrutura legal básica está fundada no art. 155, II, da Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, nas resoluções do Senado Federal, nos convênios do Conselho de Política Fazendária – Confaz e nas respectivas leis estaduais<sup>7</sup>.

---

<sup>7</sup> Para uma análise da evolução do ICMS, v. Fernando Rezende. “ICMS: Como Era, o que Mudou ao Longo do Tempo, Perspectivas e Novas Mudanças”. Cadernos Fórum Fiscal nº 10 (2009).

Como mencionado anteriormente, há quase uma unanimidade nos meios acadêmicos no sentido de que o tributo deveria substituído por um imposto sobre valor agregado, com algum grau de participação da União na elaboração da sua legislação.

A guerra fiscal pode ser apontada como seu principal problema. Inicialmente, foi praticada, com sucesso por alguns estados menos desenvolvidos, para atrair plantas industriais de porte para seu território. À parte a inconstitucionalidade dos benefícios concedidos, esse tipo de investimento trazia, de fato, benefícios significativos para o estado concedente, contribuindo, ainda, para uma certa desconcentração econômica do País.

Todavia, a guerra fiscal perdeu grande parte da eficácia. Vários estados a praticam quase abertamente, tornando-se antes um meio pelo qual empreendedores com um plano de investimentos um pouco mais robusto conseguem obter vantagens dos governantes, que disputam um verdadeiro leilão de benefícios para atrair ou manter as instalações do empreendimento na sua jurisdição.

Ademais, pratica-se guerra fiscal em importação de mercadorias, o que prejudica sobremaneira os produtores nacionais. Ocorre um verdadeiro contra-senso: a mercadoria nacional, ao transpor uma fronteira estadual, é tributada à alíquota interestadual do ICMS (7% ou 12%, dependendo dos estados envolvidos na operação); já o similar importado, ao ingressar no território nacional, é desembaraçado sem pagamento do imposto.

Igualmente nefastos são os benefícios tributários para centros de distribuição de mercadorias. Nesses casos, o número de empregos criados é muito reduzido; não ocorre agregação de valor propriamente dita. Pior ainda, não são raros os casos em que encobrem apenas os chamados “passeios de notas”, em que a mercadoria não transita fisicamente. É a nota fiscal que vai até o estado infrator para que o contribuinte faça jus ao benefício irregular. Muitas vezes a mercadoria nem sai do estado em que será consumida. Tudo se resume a idas e vindas de documentos fiscais.

Outro sério inconveniente do ICMS decorre da adoção do regime de “crédito físico”, o que também ocorre com o PIS, a Cofins e o IPI. De acordo com essa metodologia de apuração do tributo não cumulativo, apenas as aquisições de insumos usados no processo de produção ou de mercadorias para revenda geram crédito. Embora sujeitem-se ao pagamento do tributo, os dispêndios com mercadorias consumidas para uso e consumo da empresa, bem como os classificados como despesas administrativas, não geram crédito.

O problema é que grande parte dos países mais avançados utilizam-se do IVA para tributar a produção e o consumo, com adoção do chamado “crédito financeiro”. Ou seja, toda aquisição de bens e serviços, desde que sujeita ao imposto, gera direito a crédito.

Devido à utilização de cada um dos métodos, mesmo com alíquotas idênticas, há diferença no pagamento total do tributo ao fim do ciclo de produção e comercialização. Uma mercadoria brasileira produzida no mercado interno será tributada a, por exemplo, 17%, mas a alíquota efetiva será maior, pois as despesas administrativas incorridas ao longo de todo o processo de sua elaboração e comercialização serão tributadas pelo ICMS, mas não poderão ser compensadas, tornando-se custo fiscal irrecuperável. Já o similar importado, vindo de um país que se utilize do IVA com “crédito financeiro”, será tributado em exatos 17%, pois todo o imposto recolhido em cada elo da cadeia produtiva foi considerado como crédito no subsequente, e o exportador, além de não pagar tributo na exportação, tem devolvido todo o IVA embutido nos seus insumos. Evidentemente, isso gera um problema de competitividade para os nossos produtos.

Como a solução acadêmica proposta para o problema – criação de um IVA nacionalmente compartilhado e extinção dos atuais tributos sobre a produção e o consumo – não se mostrou viável, as duas últimas tentativas de reforma tributária (PEC nº 41/2003 e PEC nº 233/2008) buscaram manter o ICMS com competência estadual, mas “mitigada”. A adoção do princípio do destino, contida em ambas as propostas, praticamente acabaria com as vantagens da guerra fiscal e diminuiria os problemas de devolução do imposto aos exportadores, muito embora não resolvesse a questão do “crédito físico”.

Deve ser notado que o princípio do destino poderia ser implementado até mesmo por resolução do Senado, instrumento normativo pelo qual as alíquotas interestaduais podem ser reduzidas. Porém, isso acarretaria uma drástica redistribuição do ICMS entre os estados, privilegiando os estados consumidores em detrimento dos produtores. Além disso, com alíquotas interestaduais muito reduzidas, o contribuinte seria tentado a travestir as operações internas (taxadas a 17%) em interestaduais (taxadas a 0% ou 2%, por exemplo).

Para suplantar tais empecilhos, os relatórios das propostas previam fundo de compensação aos entes federativos que perdessem receitas. Para suplantar, o problema da sonegação, a PEC 233/2008 previa um mecanismo pelo qual o ICMS sobre as vendas interestaduais era cobrado na origem, mas montante equivalente ao imposto relacionado com valor da operação menos 2% era repassado ao estado de destino. Nada obstante, não lograram aprovação.

## **2. Contribuição Social para Previdência Social (Contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS):**

Trata-se de contribuição social de competência federal, subdividida nas parcelas do empregador e do empregado. Em 2010, a receita previdenciária própria recolhida pela Receita Federal atingiu R\$ 212,0 bilhões, transformando a contribuição social sobre folha de pagamento no segundo maior tributo nacional, em termos arrecadatários, desbancando a posição do imposto de renda.

O arcabouço jurídico básico da contribuição é a Constituição Federal (a contribuição do empregador no art. 195, I, “a”; a contribuição do empregado no art. 195, II) e a Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

A parcela de contribuição do empregado é limitada a um teto, o valor máximo da aposentadoria ou pensão paga pelo RGPS (atualmente, R\$ 3.689,66), havendo ligeira progressividade de alíquotas (8%, 9% e 11%) até esse limite. A alíquota máxima encontra-se mais ou menos em linha com a experiência internacional.

Já a parcela do empregador não é progressiva: é recolhida de forma proporcional sobre a folha de salário. E esse percentual está fora de qualquer parâmetro de comparação. De fato, a cobrança de 20% sobre a folha de pagamento é muito elevada, isso sem falar das contribuições ao “Sistema S”, que podem, em alguns casos, onerar a folha em mais de 2%, além do Seguro Acidente de Trabalho – SAT, cobrado a 1% (atividade com risco leve), 2% (risco médio) ou 3% (risco grave) e do Salário-Educação, correspondente a 2,5%.

Enquanto os salários dos brasileiros eram muito baixos e a economia relativamente fechada, esses tributos sobre a folha não pesavam muito. Contudo, com o expressivo aumento do salário mínimo e dos salários da economia brasileira em geral, cumulado com a apreciação do real e a concorrência direta de países praticamente sem rede social de proteção (Índia e China, especialmente), a tributação sobre folha de pagamentos tem se tornado fator de perda de competitividade, além de empecilho à contratação formal de mão-de-obra.

O Governo tem anunciado que vai trazer a alíquota para patamares mais próximos do cenário internacional. Anuncia-se corte de até seis pontos percentuais, além da extinção de outras contribuições sobre a folha, em linha com o conteúdo da última proposta de reforma tributária (Relatório Mabel para a PEC nº 233/2008).

O problema é a gigantesca perda de receitas para a Previdência Social e a enorme celeuma política que envolve o seu financiamento. Pode-se esperar resistência dos representantes de aposentados e pensionistas, afinal cada real desonerado do empregador aumenta no mesmo valor o déficit da Previdência Social. Teme-se que isso aumente a

pressão por alterações nas regras da aposentadoria, no sentido de ampliar o tempo de contribuição, a idade mínima de aposentadoria etc. É provável que tais setores exijam uma fonte de receitas predeterminada para compensar a perda de arrecadação.

### **3. Imposto de Renda – IR e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL:**

O imposto de renda é de competência federal e arrecadou R\$ 208,2 bilhões em 2010. Do produto da sua arrecadação, a União repassa:

- 21,5% para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE;
- 23,5% para o Fundo de Participação dos Municípios – FPM;
- 3,0% para financiamento de projetos nas Regiões Norte (Sudam), Nordeste (Sudene) e Centro-Oeste (Sudeco).

Sua estrutura jurídica básica é composta pelo art. 153, III, da Constituição Federal, pelo Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966)<sup>8</sup> e por diversas leis ordinárias federais.

O imposto sujeita-se ao princípio da progressividade, por expressa disposição constitucional (art. 153, § 2º, I). Assim, a maior parte dos rendimentos das pessoas físicas é tributada com base em tabela progressiva (alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%); as pessoas jurídicas recolhem pela alíquota de 15%, sujeitando-se a adicional de 10%, a partir de determinado patamar do lucro tributável (R\$20 mil por mês).

Já a CSLL é contribuição social federal, com as receitas destinadas ao financiamento da Seguridade Social e a base de cálculo praticamente idêntica à do IRPJ. Seu substrato jurídico básico encontra-se no art. 195, I, “c”, da Constituição Federal, na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e em outras leis ordinárias federais. Ela não se sujeita à progressividade (alíquota de 9%). Em essência, ela equivale a um adicional ao IRPJ, o que dá motivos de queixas de estados e municípios, que enxergam na contribuição uma forma de desviar a arrecadação do imposto de renda, tributo com eles partilhado.

Ressalte-se que a legislação do imposto de renda (e da CSLL) tem se mostrado bastante estável nos últimos anos, limitando-se a alterações na tabela progressiva e deduções do IRPF e na tributação do mercado financeiro.

Quanto ao IRPF, critica-se a iniquidade da sua incidência. De fato, os maiores pagadores do imposto são assalariados do setor formal, cujos rendimentos sujeitam-se à retenção na fonte e posterior ajuste na declaração, com alíquotas que podem atingir até 27,5%.

<sup>8</sup> O CTN, embora seja uma lei ordinária, foi acolhido pela Constituição com *status* de lei complementar.

A incidência sobre os rendimentos de capital é bem menos pesada. Sobre certas fontes de rendimentos não incide imposto algum (distribuição de lucros e dividendos, rendimento de títulos públicos, e alguns privados, detidos por estrangeiros etc.) ou incide a alíquotas e/ou bases de cálculos reduzidas (aplicações financeiras, ganhos de capital, atividade rural, pagamento de juros sobre capital próprio etc.).

Há justificações ponderáveis para se reduzir a tributação sobre o capital, tais como a necessidade de incentivar a poupança e os investimentos, além de alongar o perfil da dívida pública. Contudo, tais benefícios fiscais deveriam, pelo menos, ser reavaliados, para verificação do atingimento, ou não, dos objetivos que justificariam sua concessão<sup>9</sup>.

Ademais, sempre que a legislação prevê tratamentos diferenciados surgem distorções. A mais evidente, nesse momento, é a contratação de pessoas físicas como se fossem empresas. Para um profissional liberal, em termos tributários, é muito melhor ser contratado como uma pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido, situação na qual a carga dos tributos federais reduz-se de 27,5%, na margem, para algo como 14,5% (IRPJ, CSLL, PIS, Cofins). Para a empresa contratante, esse procedimento também é vantajoso do ponto de vista fiscal: superadas as restrições já mencionadas quanto ao “crédito físico”, a contratação do profissional como pessoa física não gera direito a crédito de PIS e Cofins; como pessoa jurídica, sim. Além disso, embora com certo risco jurídico, a empresa contratante livra-se de uma série de encargos da legislação trabalhista (férias, décimo terceiro, horas extras, FGTS, etc.).

Consequência: a criação de milhões de pequenas empresas “de fachada”, com despesas de cartórios, contratação de despachantes e contadores, entregas de declarações suplementares (DIPJ, DIRF, DCFT, etc.), além de todos os inconvenientes de se manter um CNPJ em nome dos “sócios” da empresa.

Não é fácil corrigir essa distorção, muito embora bastasse a aprovação de uma mera lei ordinária. Profissionais com muito poder de mídia (jornalistas, atletas, artistas, empresários, advogados, médicos, consultores, “celebridades”) aproveitam-se dela. Em 2004, o Governo tentou realizar um tímido remendo na legislação para diminuir a vantagem fiscal, mas foi derrotado no Congresso Nacional (MP nº 232).

---

<sup>9</sup> Nem mesmo a isenção dos rendimentos da caderneta de poupança estão imunes à críticas bastante ponderáveis.

V. Marcos Kohler, “A Isenção do Imposto de Renda na Poupança é um Subsídio Justo e Eficiente?” [http://www.brasil-economia-governo.org.br/wp-content/uploads/2011/02/Poupanca\\_e\\_subsidios.pdf](http://www.brasil-economia-governo.org.br/wp-content/uploads/2011/02/Poupanca_e_subsidios.pdf) (acesso em 12-4-2011)

Quanto ao IRPJ e à CSLL, pode-se afirmar que a alíquota conjugada de ambos os tributos (34%) está mais ou menos de acordo com a experiência internacional.

Uma crítica que se pode fazer ao IRPJ e à CSLL é que a legislação permite uma série de planejamentos tributários. As empresas nacionais devotam uma grande dose de recursos em escapar do pagamento de impostos, com a contratação de advogados, contadores e consultores, esforço que seria mais produtivo, se vocacionado a melhorar seus produtos ou serviços.

De fato, tributar o lucro das empresas é tarefa difícil em qualquer país do mundo. No Brasil, no entanto, as oportunidades para se escapar do pagamento do imposto são muito facilitadas pela falta de uma norma que evite o abuso na utilização das formas jurídicas para suprimir, diminuir ou retardar a ocorrência dos fatos geradores tributários. Trata-se da chamada norma anti-elisão, largamente aplicada nos países mais avançados, mas ainda não regulamentada por aqui. Tal instrumento jurídico permite ao fisco desconstituir, para fins fiscais, atos jurídicos que sejam praticados com o exclusivo intuito de dissimular a ocorrência de fatos geradores<sup>10</sup>.

Na realidade, há dúvidas sobre a possibilidade de adoção do mecanismo no nosso ordenamento jurídico. Vários juristas entendem que o princípio da estrita legalidade não comporta a norma anti-elisão. Determinada ação do contribuinte, ainda que acintosamente praticada para driblar o fisco, somente poderia ser afastada, por decisão judicial, caso infringisse diretamente a lei.

Mas o fato é que é muito difícil apurar o lucro tributável das empresas de grande porte, que realizam negócios extremamente complexos, quando não opacos, muitas vezes com contrapartes domiciliadas no exterior. A experiência internacional mostra que, sem a norma anti-elisão, é muito difícil conseguir reter para o Erário uma fração razoável dos ganhos das empresas. No Brasil, essa dificuldade potencializa o grau de iniquidade do sistema, haja vista que a distribuição de lucros e dividendos não é tributada, pressupondo que a empresa tenha recolhido o imposto (IRPJ) em lugar do sócio ou acionista (IRPF).

Grande parte dos problemas do IRPJ poderia, também, ser resolvida por uma simples lei ordinária. Porém, na realidade, a correção das distorções do imposto de renda não está na “ordem do dia”. O setor empresarial parece relativamente satisfeito com a legislação do imposto; os investidores vêm conseguindo a aprovação de desoneração pontuais para suas aplicações; e os trabalhadores, desde que a tabela progressiva do IRPF seja reajustada de tempos em tempos, também parecem conformados com a falta de isonomia na distribuição da carga do tributo.

---

<sup>10</sup> Art. 116, parágrafo único, do CTN.

Registre-se, ainda, que, na última reforma tributária (PEC nº 233/2008), tentou-se extinguir a CSLL, transferindo sua arrecadação para o IRPJ. Além disso, propôs-se a criação de um IVA nacional, extinguindo o PIS/Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis e Salário-Educação.

A proposta buscava a simplificação da legislação, diminuindo o número de tributos cobrados, e a ampliação da base de cálculo da partilha das receitas da União com estados e municípios, com a inclusão de praticamente todos os impostos federais de índole arrecadatória, uma antiga reivindicação dos governos subnacionais. Para tanto, seria necessário alterar uma série de dispositivos constitucionais. Embora as modificações tenham sido concebidas de forma a manter a neutralidade da arrecadação e das despesas vinculadas, houve muita resistência por parte dos setores que recebiam recursos dos tributos a serem extintos. A insegurança desses agentes quanto à preservação de suas fontes de recursos foi um dos motivos da não aprovação da proposta.

#### **4. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins e Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS/Pasep:**

Trata-se de contribuições sociais de competência federal, que serão tratadas em conjunto, pois são praticamente idênticas, exceto pela destinação das suas receitas. A Cofins financia a Seguridade Social. Já o PIS/Pasep, assegura o pagamento do seguro-desemprego e do abono de um salário mínimo anual para trabalhadores que recebem até dois salários mínimos mensais, benefícios previstos, respectivamente, nos arts. 7º, II, e 239, § 3º, da Constituição Federal, bem como os programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – BNDES.

Em 2010, a Cofins arrecadou R\$ 139,6 bilhões e o PIS/Pasep, R\$ 40,5 bilhões.

A Cofins não-cumulativa, incidente sobre operações realizadas no mercado interno, tem sua matriz jurídica básica no art. 195, I, “b”, da Constituição Federal e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Remanesce, ainda, a cobrança da Cofins cumulativa, com base no mesmo dispositivo constitucional acima mencionado, na Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e em diversas leis ordinárias federais. Ao arcabouço jurídico da Cofins-Importação, incidente sobre operações de importação de bens e serviços, agregam-se também os arts. 149, § 2º, II, e 195, VI, da Constituição Federal e a Lei nº 10.865, de 20 de abril de 2004.

A cobrança do PIS/Pasep não cumulativo encontra fundamento no art. 239, da Constituição Federal, e na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, além de outras leis ordinárias federais. A incidência do PIS/Pasep-Importação está baseada nos arts. 149, § 2º, II, e 195, VI, da Constituição Federal e na Lei nº 10.865, de 20 de abril de 2004, e

suas alterações. O arcabouço jurídico básico do PIS/Pasep cumulativo encontra-se também no art. 239, da Constituição, na Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 e em outras leis ordinárias federais.

Os regimes não cumulativos das contribuições também adotam o “crédito físico”, já descrito anteriormente. Assim, os problemas mencionados com respeito a esse mecanismo de apuração aplicam-se também ao PIS/Pasep e à Cofins. Sendo relativamente recente a adoção da não cumulatividade das contribuições (fatos geradores a partir dos anos de 2003 e 2004, respectivamente), ainda há muitas dúvidas sobre o direito de crédito, motivo de muita reclamação por parte do empresariado.

O Governo tem prometido desonerar os investimentos. É provável que a aquisição de máquinas e equipamentos venha a ser contemplada com a dedução integral e imediata do crédito de Cofins e PIS/Pasep, atualmente parcelada em 12 meses.

Como mencionado anteriormente, na última reforma tributária, tentou-se extinguir a Cofins e o PIS/Pasep, criando um IVA federal que substituísse tais tributos. A idéia não prosperou, dentre outros motivos, por resistência dos setores que recebem recursos dos tributos que seriam extintos (no caso, os setores ligados à saúde, ao FAT e ao BNDES).

##### **5. Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI:**

Trata-se de imposto federal, com índole regulatória, muito utilizado para auxiliar na industrialização do País. Em 2010, o IPI arrecadou R\$ 39,9 bilhões. Do produto da receita do tributo, a União repassa:

- 21,5% para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal – FPE;
- 23,5% para o Fundo de Participação dos Municípios – FPM;
- 3,0% para financiamento de projetos nas Regiões Norte (Sudam), Nordeste (Sudene) e Centro-Oeste (Sudeco);
- 10,0% para os estados e Distrito Federal, na proporção das respectivas exportações de produtos industrializados, sendo que 25% desses recursos são repassados aos municípios.

O IPI tem suas bases jurídicas no art. 153, IV, da Constituição Federal, no CTN, na Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964 e em outras leis ordinárias federais. O IPI sujeita-se ao princípio da seletividade por expressa disposição constitucional (“será seletivo em função da essencialidade do produto”, art. 153, § 3º, I).

O imposto perdeu muito da sua importância, inclusive sob o aspecto arrecadatório. Várias propostas de reforma tributária sugerem sua extinção, substituindo-o por um imposto seletivo (*excise tax*) sobre alguns produtos de maior importância

arrecadatória (veículos, combustíveis, bebidas, fumo etc.). Porém, todas as tentativas nesse sentido fracassaram, pois o IPI ainda é um importante instrumento de proteção para a indústria nacional de informática (Lei de Informática) e para a Zona Franca de Manaus.

#### **6. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS:**

Trata-se do imposto municipal com maior volume de arrecadação. Em 2009, foram recolhidos R\$ 22,3 bilhões. Entretanto, as receitas do ISS estão concentradas nas capitais e cidades de maior porte. Os municípios menores têm como principal fonte de receitas o FPM repassado pela União.

O tributo é cobrado com base no art. 156, II, da Constituição Federal, na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 e nas respectivas leis municipais. O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar acima mencionada, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador. O imposto incide proporcionalmente ao preço do serviço, não havendo informações sobre municípios que tenham estabelecido tributação progressiva. É um tributo cumulativo, não se prevendo, em regra, o abatimento de créditos na sua apuração.

Existe guerra fiscal com o ISS. Próximo aos grandes centros urbanos, sempre há um ou mais municípios dispostos a cobrar a menor alíquota possível. Para tentar minimizar as distorções, a Emenda Constitucional nº 37/2002 determinou a fixação de alíquota mínima por lei complementar (atualmente 2%).

Outro problema do tributo são as constantes dúvidas sobre qual o tributo a ser pago (ISS ou ICMS) no caso de venda de mercadoria acompanhada de prestação de serviços, ou vice-versa. Disputas judiciais relacionadas a esse tema são muito frequentes.

Há, também em relação ao ISS, certo consenso teórico: os estudiosos aconselham sua extinção, com a incorporação da base tributável dos serviços ao IVA legislado pela União, administrado pelos estados, com parcela da arrecadação destinada aos municípios, como já mencionado anteriormente. Todavia, há forte resistência, afinal ele se transformou no principal tributo municipal, constituindo-se em significativa fonte de recursos de cidades de maior porte. Ademais, os empresários do setor preferem pagar ISS ao ICMS, já que o tributo municipal tem alíquotas menores. Vale ressaltar que, no setor de serviços, grande parte dos custos é de mão-de-obra, dispêndios que não gerariam crédito do ICMS.

**7. Imposto sobre Propriedade Territorial Rural – ITR; Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF; Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA; Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações – ITCMD; Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU; e Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis – ITBI**

Agrupou-se nesse item todos os impostos brasileiros sobre a manutenção (ITR, IGF, IPVA e IPTU) ou transmissão (ITCMD e ITBI) da propriedade.

O ITR, imposto federal, arrecadou R\$ 526 milhões em 2010. Sua matriz constitucional é art. 153, VI, e as bases legais de cobrança são, basicamente, o CTN (arts. 29 a 31) e a Lei 9.393, de 19 de dezembro de 1996.

O IGF está previsto no art. 153, VII, da Constituição federal, mas nunca foi implementado pela União, sendo o único imposto originalmente previsto na Carta Magna de 1988 para cuja criação se exige a aprovação de uma lei complementar.

O IPVA teve receitas de R\$ 20,7 bilhões em 2010, sendo o segundo imposto mais importante dos estados em termos arrecadatários. O tributo está previsto no art. 155, II, da Constituição Federal, e nas respectivas leis estaduais. Não há uma lei nacional referente ao IPVA, e tampouco o Código Tributário Nacional cuida do referido imposto. Assim, fatos geradores e contribuintes são definidos nas leis estaduais. O imposto pode ter alíquotas diferenciadas em função do tipo ou uso do veículo automotor.

O ITCMD, também de competência estadual, teve receitas de R\$ 2,3 bilhões em 2010. O imposto está previsto no art. 155, I, da Constituição Federal, e também é cobrado com base em leis estaduais.

O IPTU é o segundo mais importante imposto municipal, em termos arrecadatários, tendo recolhido R\$ 12,2 bilhões, em 2009. Sua matriz constitucional está no art. 156, I, e as bases legais estão no CTN (art. 32 a 34) e nas leis municipais.

O ITBI, também de competência municipal, arrecadou R\$ 3,7 bilhões em 2009. Ele está previsto no art. 156, II, da Constituição Federal. Embora haja dispositivos no CTN a respeito do ITBI, os arts. 35 a 42 referem-se a tributo semelhante, mas de competência estadual. Assim, ele é cobrado com base em leis estaduais.

No Brasil, o patrimônio é base de incidência historicamente inexplorada. Em 2008, os tributos acima responderam por apenas 3,3% das receitas totais (equivalente a 1,1% do PIB). Caso se busque diminuir um pouco a regressiva tributação sobre o consumo (48,7% das receitas totais) e a distorsiva tributação sobre a folha de pagamento (24,1% das receitas totais), a melhoria na cobrança dos impostos sobre o

patrimônio seria o caminho mais indicado para a compensação de eventual perda de receitas.

Ademais, ao contrário do que prescreve o senso comum, um pouco mais de eficiência na cobrança desses impostos não seria contraprodutiva para a agilização da dinâmica capitalista. Na média, países da OCDE chegam a recolher quase 6% dos totais das suas receitas com base na tributação do patrimônio (no Japão, esse percentual chega a 15%).

A integração da tributação das movimentações patrimoniais seria muito produtiva em termos arrecadatários. É bom lembrar que a incidência sobre a transferência de propriedade (ITBI, ITCMD), e até mesmo sobre a sua manutenção (IPTU, ITR, IPVA), é uma contraface da cobrança do imposto de renda (seja pela via da apuração do ganho de capital, seja pela via do controle da variação patrimonial na declaração de bens). A integração das legislações desses tributos e da atuação conjunta dos fiscos dificultaria sobremaneira a evasão fiscal de todos esses tributos. Na realidade, seria mais apropriada a transferência do ITCMD para a competência federal, afinal não se trata de um tributo de índole local, como é o caso daqueles relacionados a propriedade de imóveis, havendo, ainda, grande interface desse tributo com o imposto de renda.

Além disso, há determinados ganhos patrimoniais que, na prática, nunca são tributados pelo imposto de renda. Muitas vezes o principal objetivo de um planejamento tributário é a postergação *ad eternum* (não a supressão) da ocorrência do fato gerador. Nesses casos, o recolhimento de algum tributo sobre o patrimônio é a forma mais adequada de diminuir-se a iniquidade do sistema.

Registre-se que os gastos administrativos com advogados e consultores tributários atingiram patamares altíssimos no Brasil – um dispêndio improdutivo em termos sociais. Com uma maior produtividade da arrecadação dos impostos sobre a renda/patrimônio, poder-se-ia cogitar de diminuição das suas alíquotas e das dos demais tributos, reduzindo a atratividade da evasão e da elisão tributária.

Finalmente, a tributação da herança não deve se tornar uma heresia, como no Brasil. Praticamente todos os países capitalistas mais desenvolvidos taxam pesadamente a transmissão pura e simples da propriedade para os herdeiros. Muitas vezes essa taxa é utilizada não como fonte de arrecadação, mas sim com o intuito de: diminuir a excessiva concentração de riqueza; incentivar as doações para universidades, museus, fundações; antecipar a partilha entre os herdeiros ainda em vida, para evitar os turbulentos, arrastados e custosos processos de inventário, que muitas vezes destroem o patrimônio construído em vida pelo falecido.

Por oportuno, registre-se que qualquer alteração na tributação sobre o patrimônio sofre um pesado ataque dos setores economicamente mais fortes. Um exemplo disso foram as tentativas de ampliação da base de cálculo do IPVA, para fins de inclusão de aeronaves e embarcações, e de implementação da progressividade do ITCMD, ocorridas durante a votação da PEC nº 41/2003. Ambas as propostas foram derrotadas no Parlamento.

De todo o exposto acima, ficam claras as dificuldades em se conseguir a aprovação de uma verdadeira reforma tributária, motivo pelo qual o atual Governo mudou de estratégia sobre o assunto, preferindo submeter ao Congresso Nacional a apreciação, de forma separada, de alguns aperfeiçoamentos tópicos no sistema tributário. Perde-se, com essa nova linha, a possibilidade de se sanar globalmente os defeitos do STN e de se lançar novos fundamentos para a cobrança dos tributos e para o regime de gastos públicos no Brasil. Por outro lado, aumenta-se a possibilidade de aprovação de algumas melhorias incrementais no sistema, evitando a paralisia completa na questão tributária.

Sendo estas as considerações cabíveis, realizadas no intuito de atender a demanda do Sr. Parlamentar, colocamo-nos à sua disposição para outros esclarecimentos.

**SIGLAS:**

CF - Constituição da República Federativa do Brasil  
CIDE - Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico  
CNPJ - Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas  
Cofins - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social  
Confaz - Conselho Nacional de Política Fazendária  
CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido  
CTN - Código Tributário Nacional  
DCTF - Declaração de Contribuições e Tributos Federais  
DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica  
DIRPF - Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física  
FAT - Fundo de Amparo ao Trabalhador  
FGTS - Fundo de garantia por Tempo de Serviço  
FPE - Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal  
FPM - Fundo de Participação dos Municípios  
ICMS - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação  
IGF - Imposto sobre Grandes Fortunas  
IOF - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários  
IPI - Imposto sobre Produtos Industrializados  
IPTU - Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana  
IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor  
IR - Imposto de Renda  
IRPF - Imposto de Renda das Pessoas Físicas  
IRPJ - Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas  
ISS - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza  
ITBI - Imposto sobre Transmissão Inter Vivos de Bens Imóveis  
ITCMD - Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações  
ITR - Imposto sobre Propriedade Territorial Rural  
IVA - Imposto sobre Valor Agregado  
LC - Lei Complementar  
OCDE - Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
PEC - Projeto de Emenda Constitucional  
PIS/Pasep - Contribuição para o Programa de Integração Social  
SAT - Seguro Acidente de Trabalho  
STN - Sistema Tributário Nacional  
Sudam - Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia  
Sudene - Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste  
Sudeco - Superintendência do Desenvolvimento do Centro-Oeste  
ZFM - Zona Franca de Manaus