

A proposta de simplificar as obrigações do contribuinte e as mudanças do sistema tributário vigente

Nardéli Alves¹
Luana Ramos Figueiredo Petri²
Sérgio Murilo Petri³

RESUMO

A meta da reforma: um sistema de tributação mais generalizado, racional, eficiente e, ao mesmo tempo, mais justo. Espera-se que a arrecadação seja mais eficaz, fechando as portas para os sonegadores e para os interesses especiais – sempre muito bem representados nas casas legislativas. Não será fácil, evidentemente, conciliar alguns desses imperativos. Apenas para dar um exemplo das dificuldades a serem vencidas: os tributos mais injustos costumam ser os mais produtivos, quer dizer, os com melhor relação custo-benefício para o Fisco. Convém ainda notar que a reforma tributária não se limita a alterações no texto constitucional. Muito já se fez e há ainda muito a fazer no âmbito da legislação ordinária. Medidas benéficas aos contribuintes não dependem de nenhuma emenda constitucional, substituir, parcialmente, a contribuição sobre a folha de salários por uma contribuição sobre o faturamento, o que viria a propiciar um incremento no emprego formal. Os objetivos do estudo em questão consistem em verificar os impactos que a criação do Imposto Único pode gerar e as eventuais melhorias contábeis que podem ocorrer, fazendo um comparativo entre o Projeto de Lei de criação do Imposto Único diante da tributação vigente, analisar a forma de cobrança dos impostos/tributos a partir da implantação e aprovação do Projeto de Lei n. 474-a (que trata do Imposto Único). Dessa forma, o artigo visou mostrar o sistema tributário vigente e o com a implantação do Imposto Único e demonstrar o impacto da apuração de tributos e suas obrigações acessórias para os contribuintes de tributos.

Palavras-chave: Reforma tributária. Legislação. Constituição Federal. Impactos da tributação.

1 INTRODUÇÃO

Existindo uma sociedade, sendo ela, industrial ou comercial, de pessoas físicas ou jurídicas, necessita de recursos financeiros para custear seus gastos. Dessa maneira, a organização social brasileira precisa de recursos para oferecer serviços públicos à população que dela participa. Os recursos para que os administradores públicos possam gerir esses programas são oriundos, entre outros, da receita tributária, sendo os mais diversos tipos de tributos recolhidos pelas entidades ou trabalhadores.

Tendo em vista que a necessidade de projetos públicos tem aumentado, por consequência, os órgãos públicos vêm majorando os tributos demasiadamente, onerando a classe trabalhadora e produtiva. Para

1 Universidade Federal de Santa Catarina - nardeli.alves@gmail.com

2 Direção Regional do Senac/SC - luanaramos@sc.senac.br

3 Universidade Federal de Santa Catarina - smpetri@gmail.com

buscar um nivelamento entre as mais diversas entidades e Estados, a sociedade aspira por uma reforma tributária, que incentive a produção, gere mais empregos e permita a alavancagem da economia brasileira, retirando muitas empresas da informalidade em virtude da alta carga tributária vigente.

Obedecer à lei e recolher os tributos conforme a legislação vigente faz com que muitas empresas tenham de contribuir com valores significativos e, para continuarem a ser competitivas no mercado, deixam de pagar suas obrigações ou recorrem à sonegação, fato facilmente identificado pelo nível de inadimplência e notificações fiscais existentes.

Leva-se em conta que qualquer reforma deve considerar restrições de natureza não somente econômica, mas política e de escassez de informações, para avaliar quão bom é um novo sistema. As falhas do sistema tributário brasileiro são significativas, e várias das propostas de reforma diminuem suas distorções, embora não as eliminem por completo.

A proposta da reforma tributária visa a uma ampla reestruturação nos tributos vigentes no país. O projeto propõe alteração na arrecadação do tributo estadual Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e também unifica alguns impostos federais. Para que o projeto obtenha sucesso, muito ainda deve ser feito no sentido de simplificar procedimentos, facilitando a vida do contribuinte. Entretanto, para o contribuinte de nada adianta juntar impostos diferentes sob o mesmo nome, somente com o intuito de que o número de impostos diminua. Por exemplo, os impostos de importação e exportação têm naturezas e fatos geradores distintos, não resolve denominá-los de uma mesma forma se a carga tributária continuar a mesma.

A proposta do governo não é simplificar a nomenclatura dos tributos, e sim, a forma de arrecadação. O Projeto de Lei n. 474-a (BRASIL, 2001), criado pelo Professor Marcos Cintra, em janeiro de 1990, tem como principal objetivo substituir onze impostos arrecadatórios por apenas um único imposto (CINTRA, 1990). Um dos casos em que deve ocorrer essa simplificação é entre o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ICMS, sendo substituídos por um único imposto, semelhante a um deles, conforme vigência atual; porém, com normas mais simples. Neste ponto, apresenta-se a diferença entre cobrar dois impostos encobertos por um único nome e a real proposta federal – cobrar um único imposto partilhado por União e Estados e Distrito Federal. No caso em foco, as normas legais devem ser iguais em todo o território nacional, ou seja, não será mais necessário conhecer as regras de cada Estado, União e Distrito Federal. Outras simplificações importantes estão previstas no novo projeto tributário.

Assim sendo, a presente pesquisa delimita-se a simular o enquadramento do Imposto Único, de acordo com o Projeto de Lei n. 474-a, de Marcos Cintra, de janeiro de 1990. Outra delimitação é que, para ocorrer essa reforma tributária do Imposto Único, há necessidade de adequação em relação ao art. 150 da Constituição Federal (CF) de 1988.

2 METODOLOGIA

A escolha do tema a ser estudado ocorreu a partir do conhecimento das características, problemas e necessidades vivenciados pelos contadores e por empresas que devem obedecer à legislação vigente. Objetivava-se aqui analisar e evidenciar o problema e a complexidade que os contribuintes possuem atualmente para obedecer às obrigações e fiscalização tributária em vigor.

Para fundamentar o referencial teórico deste trabalho, é realizada uma pesquisa bibliográfica com leitura, interpretação e crítica de textos. Além disso, o desenvolvimento é feito por uma análise teórica, ou seja, uma análise crítica de obras, artigos e estudos desenvolvidos sobre o tema em questão. O presente trabalho quanto à abordagem, caracteriza-se como exploratório. Segundo Mattar (2001, p. 18), as pesquisas exploratórias:

[...] têm por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a constituir hipóteses, visam prover o pesquisador de maior conhecimento sobre o tema ou problema de pesquisa em perspectiva, à medida que a familiaridade, o conhecimento e a compreensão do fenômeno são poucos ou inexistentes.

Na busca de esclarecer aos usuários da contabilidade tributária o real objetivo da reforma tributária e da implantação do Imposto Único, o desenvolvimento deste ocorrerá por meio de pesquisa bibliográfica, utilizando o Projeto de Lei n. 474-a, livros e artigos publicados por profissionais envolvidos na implantação da reforma tributária no país.

As apreciações de dados são feitas de forma qualitativa. Segundo Richardson (1999, p. 80), “as pesquisas do tipo qualitativas podem contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

Tomando por base o instrumento escolhido para desenvolver este texto, seu desenvolvimento se deu com pesquisas, primeiramente, referentes ao início da tributação brasileira, descrevendo-se o sistema tributário vigente, assim como a capacidade contributiva e o peso da carga tributária para os contribuintes. Além disso, apresentam-se as possíveis mudanças propostas pela reforma tributária, o impacto e as consequências da citada reforma na vida deles.

3 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

São definidos os conceitos e características do surgimento da tributação no mundo e no Brasil, bem como da reforma tributária ocorrida em 1965, a carga tributária e a capacidade contributiva, a estrutura do sistema tributário brasileiro vigente e as alterações sugeridas pela reforma tributária.

3.1 Tributação no Brasil

Não se pode precisar o momento exato do surgimento da tributação na história. De forma geral, os impostos acompanham o desenvolvimento da sociedade humana organizada, o que demonstra a presença da tributação desde as civilizações mais remotas; conforme citado em Madeira (2006, p. 31), “há mais de três mil anos, precisamente na segunda dinastia do antigo Egito, adotava-se um recenseamento a cada dois anos, com o intuito de ser feito um levantamento da riqueza do povo para se fazer a cobrança tributária”.

Ao iniciar a colonização brasileira, o objetivo maior da Coroa Portuguesa não era assegurar o domínio da Terra de Santa Cruz, mas sim buscar novas fontes de receitas que permitissem ao estado português reduzir o seu crescente endividamento. Como a exploração direta não era o mecanismo mais viável, decidiu a Coroa Portuguesa à concessão do direito de exploração mediante a cobrança de parte dos lucros obtidos.

O Direito Tributário, como entendido hoje, é de recente formatação, própria do estado moderno com suas normas delimitadoras da ação estatal e que regulam as relações entre poder público e contribuinte.

Na Constituição Federal de 1988, a atual estrutura tributária está assim definida: Art. 18 “a organização político-administrativa da república Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição” (BRASIL, 1988).

Ao conceder autonomia aos entes da Federação, preocuparam-se os legisladores em delimitar esse poder de instituir tributos, definindo as competências da União, dos Estados e Municípios. Essa delimitação foi instituída visando resguardar os contribuintes de uma sobrecarga tributária, da bi-tributação, ou seja, um mesmo fato praticado ser base de mais de um tributo. De acordo com Castro (2006, p. 36), “o legislador tributário brasileiro, particularmente nos últimos dez anos, adotou uma série de institutos típicos do processo de globalização tributária voltados para a harmonização fiscal internacional”.

Constata-se que o segmento mais onerado pela tributação no Brasil é o consumidor. Em outras palavras, da sociedade de uma maneira geral, as classes médias e populares e os trabalhadores arcam com a maior parte do ônus fiscal. Além disso, a excessiva tributação sobre o consumo implica significativa oneração do produto, redução de demanda, restrição da produção, redução da oferta de empregos e prejuízo ao crescimento econômico.

Cada ente federado institui os tributos que serão cobrados dos contribuintes. Assim sendo, cada qual possui um Código Tributário próprio, mas ele deve atender ao disposto no título VI, artigos 145 a 162, da Constituição Brasileira, pois ela é a Lei maior. Segundo Rosa (2002, p. 36), “a história brasileira encontra-se repleta de relatos de tributação extorsiva, encontrando seu momento mais notório nos fatos que culminaram na Inconfidência Mineira”.

O Brasil vive um círculo vicioso, sonega-se porque se tributa demais, tributa-se demais porque o governo sabe que haverá sonegação. O governo vem desenvolvendo mecanismos de controle e fiscalização extremamente eficientes, o que tem possibilitado os sucessivos e constantes recordes de arrecadação e banido a sonegação. A legislação tributária brasileira tem se adaptado gradativamente ao fenômeno da globalização, assim como a administração tributária tem buscado adequar seus procedimentos. Como exemplos, citam-se

várias alterações realizadas no âmbito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, de modo a adequá-lo à nova realidade econômica.

Apesar de todo o empenho e esforço envidados nos últimos anos para adequar o sistema tributário brasileiro aos condicionamentos externos, nota-se que ainda resta muito a ser feito. Remanesce várias críticas ao sistema tributário brasileiro e a opinião que permanece na mídia é a de que a verdadeira reforma tributária necessita ser feita.

Reforma tributária é um tema constante na agenda política brasileira. Parece ser consenso entre governo e setor privado que o sistema tributário necessita de mudanças. Porém, o consenso é apenas sobre a necessidade de alterações, não se chegou a um modelo a ser adotado, ao prazo de transição para a implementação do novo sistema, à partilha vertical e horizontal de receitas, à autonomia dos governos estaduais e municipais, ao nível da carga tributária, ao alcance da justiça fiscal, etc.

3.2 A reforma tributária de 1965 e a Constituição de 1988

A Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, incluídas as alterações posteriores, passou a ter força de lei complementar e a denominar-se Código Tributário Nacional, por determinação do art. 7º do Ato Complementar n. 36, de 13 de março de 1967. Em matéria tributária, a Constituição Federal distribui a competência para instituir e cobrar entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Cabe à lei complementar dispor sobre as normas gerais de direito tributário (obrigações, lançamento, crédito, prescrição, decadência, integração e interpretação da legislação tributária) e definir os elementos essenciais do tributo, ou seja: fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

O art. 1º do Código Tributário Nacional regula o Sistema Tributário Nacional, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18/65, que reformou as normas relativas à tributação de normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, suplementar ou regulamentar, desde que essas não contrariem as disposições do Código Tributário Nacional.

A reforma tributária da década de 1960 tinha dois grandes objetivos: a elevação da receita para solucionar o problema do déficit fiscal e a implementação de um sistema tributário que estimulasse o investimento. Com a reforma, obteve-se uma melhor alocação dos recursos, a priorização da tributação sobre o valor agregado, uma redução do número de tributos, dentre outras vantagens. O Quadro 1 apresenta os principais tributos antes e depois da reforma de 1965/1967.

Quadro 1 – Aspectos tributários alterados pela reforma de 1965

ANTES DA REFORMA	DEPOIS DA REFORMA
FEDERAIS	FEDERAIS
Imposto de Importação	Impostos sobre Comércio Exterior (II e IE)
Imposto de Consumo	IPI
Impostos Únicos	Impostos Únicos
Imposto de Renda	Imposto de Renda
Imposto sobre Transferências para Exterior	Imposto sobre as Operações Financeiras
Impostos sobre Negócios	Impostos Extraordinários
Impostos Extraordinários	Outros (transporte, comunicações, etc.)
Impostos Especiais	
ESTADUAIS	ESTADUAIS
Imposto sobre Vendas a Varejo	Imposto sobre Circulação de Mercadorias
Imposto sobre Transmissão (Causa-Mortis)	Imposto sobre Transmissão (Causa-Mortis)
Imposto sobre Expedição	
Imposto sobre Atos Regulados	
Impostos Especiais	
MUNICIPAIS	MUNICIPAIS
Imposto Territorial Rural	IPTU
Imposto sobre Transmissão (Inter-vivos)	Imposto Sobre Serviços
Imposto Predial Terrutirua Urbano	
Imposto de Indústrias e Profissões	
Imposto de Licença	
Imposto sobre Diversões Públicas	
Imposto sobre Atos de Economia	

Fonte: Adaptado de Brasil (1965)

Segundo Fabretti (2005, p. 8), “foram elaborados novos conceitos jurídicos e sistematizadas as normas tributárias, bem como foram elevadas ao patamar constitucional as espécies tributárias e, para a época, foi um grande avanço”.

São princípios incutidos no Direito Tributário após tal reforma: estabelecimento de um sistema tributário uno e nacional; discriminação dos impostos com referência às suas bases econômicas; centralização dos impostos na competência tributária da União, centralizando de modo geral o sistema, ressalvada à União a receita necessária para atender a seus próprios encargos; divisão dos frutos da arrecadação com as demais entidades políticas da federação (Estados e Municípios); criação de uma nova ordem hierárquica para os atos normativos tributários; manutenção dos princípios constitucionais de tributação (legalidade tributária, anualidade para impostos de patrimônio e renda, vedação às limitações ao tráfego por meio de tributo e vedação às imunidades fiscais) e, por fim, a substituição do imposto em cascata nas circulações de mercadorias por um.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, vigente até os dias atuais, promoveu uma reestruturação do sistema tributário, e do seu texto destacam-se três bases fundamentais: (1) princípios gerais da tributação que basicamente admite uma figura gênero com a denominação de tributo e seus tipos como, imposto, taxas, contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e, por fim, contribuições; (2) limitações ao poder de tributar, que consagra o caráter pessoal dos impostos e o princípio da capacidade econômica do contribuinte, quando possível; (3) distribuição das competências tributárias em que se encontram o campo exato de atribuições da lei complementar, definição de tributos e de suas espécies, incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte.

Esse sistema tributário entrou em vigor em março de 1989. As modificações entre esse novo e o anterior foram muitas; entretanto, ainda que sejam observadas evoluções significativas na organização atual, as falhas ainda prejudicam.

3.3 Carga tributária e capacidade contributiva

A carga tributária, como relação entre tributos e Produto Interno Bruto (PIB), vem sofrendo um constante processo de crescimento, mas foi principalmente a partir da Constituição de 1988 que ela disparou.

É antiga a reivindicação dos contribuintes por uma carga tributária mais amena; no entanto, com o passar dos anos, o que tem ocorrido é que a cada nova alteração na legislação tributária é elevado o seu índice. Amaral (2002, p. 17) salienta o fato ao afirmar que “no Brasil, aumenta-se sem qualquer medida a carga tributária que se apresenta injusta, inadequada, complexa e arbitrária”.

É evidente e indiscutível que no Brasil a tributação é realmente muito alta – equivalente a de países desenvolvidos –, que não se justifica apenas pela eficiência dos órgãos responsáveis pela arrecadação. Essa pressão tributária elevada para os padrões do país conduz a uma situação paradoxal, pois faltam recursos para investimentos na infraestrutura econômica e social.

Souza e Bergamasco (2001, p. 18) alertam que “hoje cada brasileiro trabalha quatro meses por ano para pagar impostos e outros quatro para adquirir serviços teoricamente cobertos pelos tributos, como saúde, segurança, educação e transporte”.

Segundo Amaral (2002, p. 20),

[...] os brasileiros pagam 3 vezes mais imposto de renda que os norte-americanos. Um casal com um filho e renda mensal de 10 mil reais por mês (5 mil dólares) dá ao fisco brasileiro cerca de 20% de seus rendimentos. Nos Estados Unidos, 11%. Quando enche um tanque de gasolina de seu carro, o brasileiro paga quase 50% de tributos. O carro popular leva 48% de seu preço para o governo.

Existem momentos do qual deriva a obrigação tributária, ou seja, as bases clássicas são identificadas a partir de três momentos ou situações que refletem riqueza:

- quando é adquirida;
- quando é imobilizada ou poupada;
- ou quando é consumida.

Realmente os tributos levam uma boa parcela dos recursos auferidos pelos brasileiros, quer seja pela pessoa física, quer jurídica. Assim sendo, há limitação da capacidade de investimento ou consumo desses,

atravancando o crescimento econômico.

3.4 Sistema tributário brasileiro

Na Constituição Federal de 1988, a atual estrutura tributária está assim definida no Art. 18: “a organização político-administrativa da república Federativa do Brasil compreende a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, todos autônomos, nos termos desta constituição”.

O sistema tributário é entendido como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Por consequência, pode-se concluir que o sistema tributário brasileiro é composto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e normas que regulam tais tributos.

No Brasil, adota-se o princípio da estruturalidade orgânica do tributo, pelo qual a espécie tributária é determinada pelo seu fato gerador. Com base na doutrina mais aceita, pode-se afirmar que as espécies tributárias que compõem o sistema tributário brasileiro são cinco: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Imposto – É o tributo que tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte – Art. 16 do Código Tributário Nacional (CTN). Em outras palavras, é o tributo que não está vinculado a uma contraprestação direta a quem o está pagando. As receitas de impostos não são destinadas a custear obras ou serviços em prol de quem os paga, mas sim serem utilizadas para custear as despesas gerais do Estado, visando promover o bem comum.

Taxa – É o tributo que pode ser cobrado pela União, Estados, Distrito Federal ou Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, que tem como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição, conforme artigo 77 do CTN. (Brasil, 1965).

Contribuição de Melhoria – É o tributo cobrado pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, com o objetivo de fazer face ao custo de obra pública de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado, conforme artigo 81. (Brasil, 1965).

Contribuições Especiais – Estas estão previstas nos artigos 149 e 149-A da Constituição Federal – são tributos cobrados para custeio de atividades paraestatais e podem ser sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

Empréstimo Compulsório – É o tributo que somente pode ser instituído pela União, por intermédio de lei complementar, nos casos de: (a) calamidade pública ou guerra externa ou sua iminência, que exijam recursos extraordinários, isto é, além dos previstos no orçamento fiscal da União; (b) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Impostos da Competência da União – Imposto sobre a Importação de produtos estrangeiros; Imposto sobre a Exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados; Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza; Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguro e Relativas a Títulos e Valores Mobiliários.

Impostos da Competência dos Estados e Distrito Federal – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos; Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação; Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Impostos da Competência dos Municípios – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana; Imposto sobre a 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 a cessão de direitos à sua aquisição; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza.

O não atendimento ao que determina a Constituição torna nula a obrigação, haja vista que o sistema tributário brasileiro é rígido, ou seja, conforme Denari (2000, p. 33),

[...] sistema tributário rígido é aquele que não permite ao legislador ordinário nenhuma margem de discricção ou liberdade de tributar. Só podem ser instituídos os tributos discriminados e autorizados pelo texto constitucional. Ao revés, flexível o sistema tributário que permite ampla margem de discricionabilidade e absoluta liberdade de tributar. Neste sistema, o legislador ordinário pode instituir

e cobrar tributos extravasando limites de competência tributária ou despachando campos de incidência.

A Constituição é a lei máxima e qualquer outro dispositivo que vá contra sua determinação torna-se nulo ou inconstitucional.

4 A PROPOSTA DA REFORMA TRIBUTÁRIA

O sistema tributário brasileiro utilizado atualmente é um dos mais complexos do mundo. As formas de tributação são inúmeras e complexas; entre elas, há mais de quinze impostos e dezenas de taxas e contribuições. Segundo pesquisa feita pelo Fórum Econômico Mundial (2005, apud FEDERAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES E FISCAIS DE TRIBUTOS MUNICIPAIS, 2011), o sistema tributário brasileiro é o mais ineficiente entre os 117 países consultados.

A reforma da atividade tributante no país se faz necessária, pois a tributação está atingindo níveis impraticáveis e com metas de ascensão nada modestas. A complexa legislação, o sistema de cobrança e a fiscalização praticada atualmente assolam o empresariado.

A reforma tributária faria com que vários pontos fossem discutidos, entre eles vale citar que a prioridade do governo é manter o valor arrecadado, criando mecanismos para combater a sonegação, reduzindo incentivos ou subsídios fiscais e nem sempre é levada em conta a eficiência da tributação no Brasil.

Em janeiro de 1990, um artigo publicado no jornal Folha de S. Paulo, intitulado “Por uma revolução tributária”, de Marcos Cintra, propunha um novo sistema tributário, o chamado Imposto Único sobre Transações.

A proposta de Marcos Cintra pode-se conceituar em dois momentos, o primeiro deles implicaria haver apenas um imposto arrecadatário, continuando a haver os tributos parafiscais, utilizados como instrumento de política agrária e industrial, como por exemplo, o imposto de importação. Impostos sobre Circulação de Mercadorias, Imposto de Renda pessoa física ou retenções de qualquer tipo deixariam de existir; da mesma forma, seriam extintas a escrituração fiscal nas empresas, as declarações de imposto de renda ou de qualquer tipo, eliminando as estruturas de fiscalização hoje existentes.

O segundo momento a se mencionar dessa proposta trata sobre a base do Imposto Único. O imposto incidirá somente sobre as transações financeiras, eliminando a multiplicidade de bases existentes atualmente. Assim, toda vez que qualquer agente econômico efetuar um pagamento por meio do sistema bancário haverá a incidência de imposto cobrado sobre o valor da transação. O tributo será dividido em partes iguais e cobrado do emitente e do beneficiado.

As vantagens apontadas por Marcos Cintra são inúmeras. Entre elas, ele destaca, além da simplificação, também a redução de custos para efetuar a arrecadação. Redução de custos que não seria exclusivamente do governo, mas abrangeria os empresários que arcam com altos custos em mão de obra especializada, sistema informatizado para fazer frente às exigências fiscais e demais obrigações acessórias.

Marcos Cintra sugere que a arrecadação seja toda efetuada por intermédio do sistema bancário, no qual, em cada lançamento de débito ou crédito, a arrecadação ocorreria automaticamente:

[...] a cada pagamento, a conta credora e a conta devedora seriam debitadas em um percentual fixo no valor da transação. Assim, a cada movimentação financeira efetuada mediante cheques ou qualquer outro tipo de ordem de pagamento, o sistema automaticamente transferirá o produto de arrecadação à conta dos tesouros federal, estaduais e municipais, segundo critérios predefinidos. Será um imposto eletrônico, automático (CINTRA, 2009).

Essa proposta reduziria consideravelmente a sonegação fiscal, diminuindo custos e automatizando o sistema tributário, e a fiscalização seria restrita aos sistemas de compensação do setor bancário.

Outro ponto abordado por Cintra é a alíquota a ser aplicada: o mais significativo nesse projeto é que a alíquota do imposto pode ser baixa. Para que o governo brasileiro – em seus três níveis – arrecade cerca de 30% do PIB, carga referente apenas aos tributos a serem extintos, e considerando-se o volume de transações efetuadas na economia, estima-se que a alíquota total do imposto sobre transações seria de 5,3%, divididos entre a parte credora e parte devedora na transação.

Considerando se a alíquota baixa, não haveria incentivo para a sonegação, pois seu custo seria maior, uma

vez que só seria possível sonegar o imposto mediante transações diretas em moeda ou por escambo, o que faz seu custo ser maior do que o pagamento dos tributos. Ressalta-se que, no caso de isenção nas transações diretas em moeda, todo saque ou depósito de numerário deve ser taxado de acordo com uma alíquota que em média reproduzisse o número de transações que se realizaria até retornar ao sistema bancário.

Em suma, a proposta de Marcos Cintra reduziria a sonegação e os custos para os agentes públicos e privados.

Já do ponto de vista de Harada (1999), antes da Reforma Tributária, seria necessária uma Reforma de Estado ou uma Reforma Política, diminuindo seu tamanho como Estado, de forma que a Nação sustentasse o Estado. Segundo Harada (1999), “preferível seria a discussão do projeto apresentado pelo então Secretário Executivo do Ministério da Fazenda, Dr. Pedro Parente, que tem como principal inovação a criação do IVA e extinção do IPI, do ICMS, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS”.

Os impostos devem manter seu papel fundamental de prover recursos financeiros ao Estado, que por sua vez deve utilizá-los para promover o bem comum, caso contrário caracteriza-se a perda de sua legitimidade. Ainda de acordo com Harada (1999),

[...] A renda seria de competência impositiva da União, que ficaria ainda com os impostos regulatórios do comércio exterior (imposto de exportação e imposto de importação). O Estado ficaria com o imposto incidente sobre o consumo, representado pelo IMF (Imposto sobre Movimentação Financeira), que a prática mostrou ser simples e eficiente do ponto de vista operacional e viável sob o aspecto financeiro, substituindo com inegável vantagem o atual ICMS. Aos Municípios caberiam o imposto territorial rural e o imposto predial e territorial urbano.

Dessa forma, o sistema tributário se tornaria simples, transparente e seguro, diferente do atual sistema tributário, que é complexo e de difícil compreensão. O importante na reforma tributária seria a proibição de instituir fundos sem prévia definição de mecanismos de fiscalização e a publicação de medidas provisórias na área tributária.

A Proposta de Emenda Constitucional que altera o Sistema Tributário Nacional (STN), apresentado ao Congresso Brasileiro, em fevereiro de 2008, tem como objetivo “simplificar o sistema tributário nacional, avançar no processo de desoneração tributária e eliminar distorções que prejudicam o crescimento da economia brasileira e a competitividade de nossas empresas, principalmente no que diz respeito à chamada “guerra fiscal” entre os Estados” (CONGRESSO, 2008).

Uma das razões que justificam a emenda constitucional que alteraria no STN, apontada por Costa (2009, p. 1),

[...] é o contexto normativo decorrente das disposições constitucionais em vigor, algumas das quais, dentre outras características, são vinculantes e impassíveis de alteração. Some-se a isso a conjuntura sócio-econômica e o fabuloso histórico político nacional e teremos a composição perfeita para o “Carnaval Tributário”.

Sobre a simplificação do sistema tributário e o fim da chamada “guerra fiscal”, pode-se citar como exemplo a criação de um “novo ICMS”, o imposto seria instituído por uma lei complementar nacional e não mais por 27 legislações de ordens jurídicas parciais. No entanto, o Governo propôs a instituição de um Fundo de Equalização de Receitas, para assegurar e estabelecer segurança aos Estados durante a transição do sistema. O Fundo seria financiado por uma vinculação de recursos oriundos da arrecadação do IPI e teria como objetivo garantir eventuais perdas dos Estados na arrecadação.

Ainda segundo Costa (2009), “a importância de uma reforma tributária é evidente. No entanto, sacrificar a ordem constitucional vigente não é o caminho certo para sua conclusão”.

De fato, o sistema tributário brasileiro necessita de mudanças, mas elas devem ocorrer de forma racional e equilibrada, para evitar erros e falta de planejamento.

4.1 Desafios e problemas da reforma tributária

A reforma tributária traz consigo grandes desafios para sua implantação. De acordo com Amaral (2002), são elas a competitividade, a coesão, a autonomia, a responsabilidade e a estabilidade.

Competitividade – Quando se fala em competitividade, logo se remete aos grupos econômicos mundiais, principalmente os que incluem o Brasil, como o Mercosul e outros grandes, como por exemplo, a Alca. Os

índices da carga tributária brasileira são demasiadamente mais elevados, incompatíveis com nossos parceiros comerciais, independentemente de se tratar de importação ou exportação de bens.

Coesão – Neste aspecto, o Brasil deve alcançar a integração na área internacional e conseguir chegar à desintegração nacional. É importante manter e ampliar a integração no mercado nacional; porém, é necessário mencionar que há o desafio da guerra fiscal entre os Estados, em que se tornam fundamentais os investimentos do Governo Federal para minimizar as desigualdades regionais, para dar respaldo aos Estados na busca de novas indústrias. Sendo assim, a reforma tributária deve dar resposta ao empresário que compra um produto em outro país por ser mais barato do que no Brasil.

Autonomia – Pedido pela harmonização fiscal é clara. Não há necessidade de tudo ser igual, mas deve haver convergência de princípios e objetivos. A autonomia federativa deve ser revista, colocando Estados e União para discutir e re-elaborar as 27 legislações de ICMS vigentes no país atualmente.

Responsabilidade – É por causa da modernidade que cada vez mais o equilíbrio fiscal se torna necessário. Todavia, o equilíbrio fiscal implica União e Estados estarem de comum acordo sobre a destinação dos recursos arrecadados com a tributação e também como arrecadar tais tributos.

Estabilidade – Em meio à globalização, é de extrema importância a estabilidade, pois grandes empresas costumam fazer planejamentos estratégicos em longo prazo, podendo ser de duas ou até três décadas e, para isso, é necessário ter previsibilidade das regras do jogo tributário.

De acordo com Pereira Neto (2008),

[...] em 1985, por exemplo, o Sudeste concentrava 70% da produção industrial do país e 58% de todo o PIB. Em 1998, a concentração do PIB no Sudeste já chegava a 59% e a do produto industrial nacional a 66%, em contraste com o Nordeste, onde vivem 28,9% da população, mas gera-se apenas 13,6% do produto interno total e 12% do produto industrial.

Esses dados demonstram a grande disparidade regional e estadual existente no Brasil, mostrando que outro aspecto a ser abordado pela reforma tributária é a implantação de uma forma justa e equitativa da distribuição de receitas e competências, ou seja, o equilíbrio federativo.

Ainda conforme Pereira Neto (2008),

[...] também não se pode deixar de anotar que essa "justa e equitativa" distribuição de receitas deve levar em conta não somente o montante das verbas que são repassadas aos estados membros, mas também o conjunto de atribuições que lhe são impostas pela Carta Magna.

Assim, a distribuição da arrecadação deve ser repartido/distribuído de acordo com a relação receitas/atribuições de cada Estado da federação, quer dizer, não se deve considerar apenas as receitas atribuídas a determinado Estado, mas também, é preciso se levar em conta a carga de atribuições que lhe são conferidas.

4.2 A globalização e a reforma tributária

Desde a assinatura do Tratado de Assunção (Mercosul), em 1991, vem se debatendo a necessidade da criação, no Brasil, de um imposto sobre o consumo ao estilo europeu, o Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA), cuja característica é incidir sobre o valor adicionado (agregado) em cada etapa da circulação de mercadoria ou serviço e ser não cumulativo.

O IVA já faz parte de muitos países pelo mundo, podendo não ser utilizado ou aplicado da mesma forma em todos eles, ou seja, cada país aplica o IVA da forma que melhor lhe convém. No grupo do Mercosul, todos os países já possuem o IVA nacional, com exceção do Brasil. De acordo com Câmara (2008), em seu artigo "Seria viável a reunião da tributação sobre o consumo num único imposto e sua harmonização no Brasil?", um dos motivos pelo qual o bloco não está consolidado são as diferentes formas de tributação nos países que dele fazem parte.

Na União Europeia, uma das preocupações, ao se criar o grupo econômico dos países, foi a criação do IVA (imposto único) e adoção dos países da zona do Euro utilizam o IVA para as transações entre eles.

Segundo Câmara (2008),

[...] sob o ponto de vista da harmonização da tributação do consumo na Europa, em relação ao Brasil, é necessário equacionar três questões essenciais: base tributável, alíquotas e as relações entre os estados-membros. Nas relações entre países, esse tributo faz o papel de regulação da concorrência não predatória e de satisfação das necessidades de arrecadação e, quanto maior for a proximidade entre os sistemas internacionais, melhor será o fluxo econômico.

O Brasil, por ser um país de dimensões continentais e tendo uma só língua, seria o cenário ideal para o sucesso da implantação e harmonização da tributação sobre consumo; no entanto, antes é necessário minimizar a disputa existente entre Estados e União.

A falta de harmonização atual é clara, basta notar as diversas alíquotas existentes no país, que acarretam um elevado grau de complexidade de compreensão e fiscalização, além de dar margem à sonegação, por causa das diferenças de alíquotas. Grande parte dos problemas do sistema tributário vigente se dá pelo fato de existirem dezenas de alíquotas nominais no imposto sobre consumo estadual e do elevado número de benefícios fiscais não uniformes.

Câmara (2008) destaca que, para existir a harmonização, deve ocorrer a unificação do ICMS e do ISS, criando, assim, um único imposto não discriminatório e global, alcançando todo o consumo.

Conclui-se que um novo sistema tributário será eficiente se for implantada a neutralidade fiscal e não existir uma legislação em que o descumprimento não implique sérias sanções por parte dos tribunais, isso acompanhado da harmonização entre os Estados.

4.3 Filosofia e exemplo de cálculo do Imposto Único

Nos demonstrativos apresentados a seguir, observa-se como ficou a tributação com o Imposto Único. Por meio de lançamentos a débito e a crédito, o recolhimento seria efetuado diretamente pelas agências bancárias, o que demonstra facilidade e praticidade no recolhimento da tributação.

Quadro 2 – Demonstrativo de tributação com Imposto Único

31/12/2010	000000	SALDO ANTERIOR		91,50 C
03/01/2011	100701	CHEQ COMP	87,00 D	4,50 C
04/01/2011	000000	DEPÓSITO	458,00 C	462,50 C
04/01/2011	100703	CHEQ COMP	312,25 D	150,25 C
05/01/2011	16	DEPÓSITO	150,00 C	300,25 C
06/01/2011	900111	DEB AUTOMÁTICO	352,00 D	51,75 D
07/01/2011	100702	CHEQ COMP	62,80 D	114,55 D
07/01/2011	900154	COMPRA CARTÃO DEB	35,75 D	150,30 D
10/01/2011	16	DEPÓSITO	1250,00 C	1099,70 C
10/01/2011	15	DEB CES TA	22,00 D	1077,70 C
10/01/2011	100707	CHEQ COMP	160,00 D	917,70 C
11/01/2011	900168	COMPRA CARTÃO DEB	100,50 D	817,20 C
12/01/2011	900201	SAQUE	200,00 D	617,20 C
12/01/2011	100705	CHEQ COMP	75,40 D	541,80 C
12/01/2011	900208	SAQUE	180,00 D	361,80 C
13/01/2011	100710	CHEQ COMP	65,70 D	296,10 C
14/01/2011	16	DEP. DINH.	350,00 C	646,10 C
14/01/2011	100713	CHEQ COMP	370,00 D	276,10 C
20/01/2011	900184	COMPRA CARTÃO DEB	152,10 D	124,00 C
20/01/2011	900221	SAQUE	130,00 D	6,00 D
24/01/2011	16	DEP. DINH.	100,00 C	94,00 C
24/01/2011	100715	CHEQ COMP	52,00 D	42,00 C
26/01/2011	100716	CHEQ COMP	40,00 D	2,00 C
26/01/2011	16	DEP. DINH.	200,00 C	202,00 C
28/01/2011	16	DEP. DINH.	100,00 C	302,00 C

Fonte: O autor (2011)

Quadro 3 – Demonstrativo de cálculo Imposto Único

Demonstrativo de Cálculo	
Saldo inicial	91,50 C
Valores Debitados	2.397,50 D
Valores Creditados	2.608,00 C
Saldo Final	302,00 C

Fonte: O autor (2011)

Segundo Cintra (2009),

[...] é a mesma filosofia e forma de arrecadação da atual CPMF, com algumas ressalvas. O mercado financeiro, por exemplo, não seria tributado. Defendemos desde o começo dos debates que o mercado financeiro deve ter uma tributação à parte. Para colocar em prática, é necessária apenas uma emenda constitucional revogando as imunidades atuais. A CPMF, por exemplo, não incidia nas transações de entidades sem fins lucrativos. Os partidos políticos e as igrejas também não pagavam o imposto do cheque. Com o Imposto Único, esses setores seriam tributados, pois se trata de um tributo universal. Todo mundo vai pagar. Para manter o atual nível de arrecadação, pensava-se numa alíquota de 1,7% em 2001. Mas como a carga tributária aumenta a cada ano, para gerar o mesmo nível de arrecadação, hoje, se o Imposto Único fosse implantado hoje, a sua alíquota seria de 1,8% ou 1,84%.

O Imposto Único tem como fato gerador a movimentação financeira, a exemplo da CPMF, em que toda movimentação bancária, seja a débito ou a crédito, sofrerá tributação. A alíquota inicial sugerida foi de 1,7%, totalizando 3,4%, mas como afirmado por Cintra (2002), como a tributação sofre ajustes periódicos essa alíquota atualmente seria maior. Sendo assim, todos, ao efetuarem alguma movimentação financeira, se tornarão contribuintes, inclusive a economia informal.

Segundo propõe o projeto que discute a aprovação do Imposto Único, o valor do tributo incidente sobre a movimentação financeira demonstrada no quadro 4.

Quadro 4 – Demonstrativo de cálculo Imposto Único devido

Débitos	$2.397,50 \times 1,7\%$	40,76
Créditos	$2.608,00 \times 1,7\%$	44,34
Total de impostos devidos		85,10

Fonte: O autor (2011)

Assim sendo, a instituição bancária efetuará um débito no valor de R\$ 85,10 na conta bancária do contribuinte e repassaria o valor ao Estado.

Santos (2008, p. 58) afirma que “mesmo com toda a arrecadação que a CPMF significava para os cofres públicos, no início de 2008 a mesma foi extinta tendo como consequência imediata uma perda de R\$ 40 bilhões de reais para o Governo”. O desafio de se implantar o Imposto Único, tendo sido a CPMF extinta, por interesses de alguns que, por ter um poder aquisitivo elevado, sofriam mais impacto num imposto sobre operações financeiras.

Essas medidas inibiriam o contribuinte de adotar procedimentos com intuito de fraudar o Estado. Se o montante a ser desembolsado em forma de tributos tiver seu valor reduzido, poderá esse fato fazer com que não haja interesse em não oferecer à tributação o produto de sua atividade, quer como pessoa física, quer pessoa jurídica.

Assim sendo, estaria a sociedade caminhando para a justiça tributária, em que todos passariam a contribuir independentemente de exercer a profissão ou atividade informalmente; bastaria, no entanto, movimentar a conta bancária. Todos pagariam, mas os que já pagam teriam o montante do imposto reduzido.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E SUGESTÕES PARA FUTUROS TRABALHOS

Não restam dúvidas de que a reforma tributária se faz cada vez mais necessária. A forma de tributação atual deve dar lugar a métodos mais compatíveis, eficientes e de acordo com a equidade econômica. Sobre a redução da carga tributária, é essencial se pensar e analisar minuciosamente o caso, mas é fundamental conceber e implantar um método mais racional de arrecadar os recursos necessários para financiamento do Estado.

O sistema tributário brasileiro atualmente tem uma elevada carga tributária para os contribuintes. Além dos tributos, contempla, ainda, as obrigações acessórias, que são inúmeras, que se não forem cumpridas acarretam em onerosas multas, implicando desembolso adicional dos contribuintes.

A complexidade do sistema tributário faz com que os profissionais da área contábil dediquem muito tempo para seu entendimento e, assim, poder atender a todas as exigências. A implantação do Imposto Único faria com que ocorresse a simplificação no sistema arrecadatário, pois o recolhimento dos impostos se daria por meio do sistema bancário, evitando a sonegação e fazendo com que a carga tributária fosse mais bem distribuída por toda a população.

Todavia, estudos sobre as propostas apresentadas deveriam ser feitos e publicados, a fim de que toda a população pudesse conhecer melhor uma possível mudança no sistema tributário, uma vez que os contribuintes devem apresentar interesse nessas mudanças que afetam diretamente a população. Vale ressaltar que, atualmente, o tema é abordado em larga escala em meio eletrônico e se mostra deficiente em congressos universitários e periódicos contábeis, uma área diretamente afetada com tais mudanças.

Entende-se que qualquer proposta de reforma tributária que seja apresentada deve ter os seguintes objetivos: pôr fim a guerra fiscal; realizar uma repartição de receitas e competências tributárias mais equitativas; diminuir a incidência dos impostos sobre o consumo e aumentar a dos impostos sobre a renda, atentando-se para o princípio de que quem ganha mais pode arcar com maiores impostos; e, por fim, reformular o próprio sistema tributário, simplificando-o e diminuindo a exagerada carga tributária brasileira.

Para futuros trabalhos, sugere-se o estudo de novas propostas de tributação única para empresas Médias e Grandes ou de tratamento diferenciado como Simples Nacional. Estas levam em conta os pontos apresentados anteriormente; assim como, a aplicabilidade dessas propostas e os benefícios que podem trazer para os contribuintes e a simplificação aos profissionais da área, mantendo a arrecadação e diminuindo a sonegação. Além disso, sugere-se analisar se os pontos abordados como deficiências e problemas foram sanados e corrigidos, assim como se algum aspecto da reforma tributária já foi aplicado na prática para verificar se o projeto terá sucesso.

THE PROPOSAL TO SIMPLIFY THE OBLIGATIONS OF THE TAXPAYER AND THE CHANGES IN THE EXISTING TAXATION SYSTEM

ABSTRACT

The objective of the reform is the creation of a taxation system which is more generalized, rational and efficient and at the same time more just. It is expected that with it the collection of taxes be more efficient, avoiding opportunities for tax evasion and special interests which are always well represented in legislative houses. To conciliate some of these needs will not be an easy task. Just to mention an example of a difficulty to be overcome: the taxes that are most unfair are usually the most productive for the tributary system. It is worthwhile to mention that the tributary reform is not limited to changes in the constitutional text. Much has to be done in the ordinary legislation sphere. Measures that are favourable to the taxpayer do not depend on constitutional amendment. Replacing, partially, the contribution based on the payroll with a contribution based on billing would allow for an increase in formal employment.

Keywords: Taxation reform. Legislation. Federal Constitution. Impact of taxation.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, A. C. R. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.
- BRASIL. Emenda constitucional nº 18 de 1 de dezembro de 1965. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 2 de dezembro de 1965.
- BRASIL. Projeto de Lei n. 474-a, de 13 de dezembro de 2001. **Proposta de Imposto Único sobre Transações**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2001.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 6 nov. 2011.
- BRASIL. **Proposta de Emenda Constitucional que altera o Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Câmara dos Deputados, 2008. Disponível em <www.camara.gov.br/sileg/integras/540729.pdf>. Acesso: 25 nov. 2011.
- CÂMERA, J. A. V. Seria viável a reunião da tributação sobre o consumo num único imposto e sua harmonização no Brasil? **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1856, 31 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista>>. Acesso em: 19 nov. 2010.
- CASTRO, A. A. Repercussões da globalização na tributação brasileira. **Revista Eletrônica de Direito do Estado**, Belo Horizonte, n.5, 2006.
- CINTRA, M. Por uma revolução tributária. **Jornal Folha de São Paulo**, 14 jan. 1990.
- CINTRA, M. **Imposto Único**: uma utopia que se torna realidade. Coluna de Economia, 1º julho 2009. Disponível em: <<http://www.portalbrasil.net>>. Acesso em: 6 fev. 2011.
- COSTA, L. E. A. da. As utopias da reforma tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 14, n. 2147, 18 maio 2009. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/>>. Acesso em: 7 fev. 2011.
- DENARI, Z. **Curso de direito tributário**. Rev. e atual. nos termos da Constituição de 1988. 6. ed. São Paulo: Forense, 2000.
- FABRETTI, L. C. **Código Tributário Nacional Comentado**. 6. ed. rev. e atual. com a LC n. 118/05. São Paulo: Atlas, 2005.
- FEDERAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES E FISCAIS DE TRIBUTOS MUNICIPAIS – FEFAPIM. **Fenafim Informa On-Line**, n.31, p.3. Disponível em: <<http://www.fenafim.com.br/comunicacao/fenafim-on-iine/390-fenafim-informa-on-line-031?start=2>>. Acesso em: 28 nov. 2011.
- HARADA, K. Onze tópicos para uma boa reforma tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 4, n. 36, 1 nov. 1999. Disponível em: <<http://jus.uol.com.br/revista/>>. Acesso em: 9 fev. 2011.
- MATTAR, F. N. **Pesquisa de Marketing**. São Paulo: Atlas, 2001.
- MADEIRA, A. S. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Ed. Rio: IOB Thomson, 2006.
- PEREIRA NETO, L. G. Algumas considerações sobre a reforma tributária. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 13, n. 1965, 17 nov. 2008. Disponível em: <http://jus.uol.com.br/revista>. Acesso em: 14 fev. 2011.
- RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: Métodos e Técnicas**. São Paulo: Atlas, 1999.
- ROSA, D. D. **A história da (tributação) sonegação brasileira**. Ou pior que conviver com a sonegação é acabar com ela. [2002]. Disponível em: <<http://www.advogado.adv.br/artigos>>. Acesso: 5 maio 2010.
- SANTOS, V. M. dos. **Análise do Imposto Único e sua influência na contabilidade das empresas**. São José: Universidade de São José, 2008.
- SOUZA, L. E. de; BERGAMASCO, C. O tormento dos impostos. **Pequenas empresas grandes negócios**, São Paulo, n.13, n. 152, p. 16-21, set. 2001.