

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS EM CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM AUDITORIA**

**LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS DO BRASIL, ALEMANHA, CHINA E RÚSSIA:
SIMILARIDADES E DIFERENÇAS.**

Karine Aparecida de Oliveira

**Belo Horizonte
2014**

KARINE APARECIDA DE OLIVEIRA

**LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS DO BRASIL, ALEMANHA, CHINA E RÚSSIA:
SIMILARIDADES E DIFERENÇAS.**

Monografia apresentada ao Centro de pós-graduação e pesquisa em Contabilidade e Controladoria da Universidade Federal de Minas Gerais como requisito para a obtenção do título de Especialista em Auditoria.

Orientadora: Prof. Dra. Jacqueline Veneroso Alves da Cunha

Belo Horizonte

2014

A meus pais, a minha avó e meus irmãos que sempre estiveram presentes me apoiando e incentivando nessa dura jornada por conhecimento.

Agradeço primeiramente à Deus que permitiu que eu tivesse força para enfrentar os muitos obstáculos durante essa jornada e me concedeu coragem para persistir. Agradeço a meus pais e familiares que sempre estiveram presentes no caminho percorrido. Agradeço também a todos os mestres pelos conhecimentos transmitidos durante minha vida acadêmica.

“Tenho a impressão de ter sido uma criança brincando à beira-mar, divertindo-me em descobrir uma pedrinha mais lisa ou uma concha mais bonita que as outras, enquanto o imenso oceano da verdade continua misterioso diante de meus olhos”.

Isaac Newton

RESUMO

Este estudo teve por objetivo comparar as políticas fiscais e legislações tributárias do: Brasil, Alemanha, China e Rússia abordando suas similaridades e diferenças. Diversos são os fatores que influenciam na criação e desenvolvimento das legislações tributárias, pertencentes a cada país, incluindo fatores econômicos e sociais. A busca por tais similaridades e diferenças foi motivada pela necessidade de evidenciação dos aspectos relacionados ao modo como os países, que foram objeto deste estudo, lidam com os tributos existentes em seu sistema tributário, como forma de fomentar o desenvolvimento econômico em seu território, seja através da instituição de regimes especiais ou pela desoneração de sua carga tributária. Concluiu-se que existem tanto similaridades como também diferenças entre os sistemas e legislações estudados. Dentre elas, como aspectos semelhantes, cita-se a presença de códigos tributários, a existência de regimes especiais entre outras. Como aspectos diferentes observaram-se as características inerentes aos códigos tributários, Brasil e Rússia apresentam todos os aspectos relacionados à tributação, a Alemanha em seu código tributário faz menção somente a competência relacionada a cada tributo e a China não possui em sua estrutura legislativa um código tributário. Percebeu-se, ainda, que as diferenças são baseadas, principalmente, nos aspectos culturais de cada um desses países.

Palavras chave: Legislação tributária; Diferenças; Similaridades; Sistema tributário.

SUMMARY

This study aimed to compare fiscal and tax legislation policies of: Brazil, Germany, China and Russia by addressing their similarities and differences. Several are the factors that influence the creation and development of tax laws, belonging to each country, including economic and social factors. The search for such similarities and differences was motivated by the necessity of evidencing of the aspects related to the way in which the countries were object of this study, dealing with the existing taxes on your tax system as a way to foster economic development in their territory, either through the establishment of special regimes or the exemption of their tax burden. It is concluded that there are both similarities as well as differences between systems and studied law. Among them as similar aspects cites the presence of tax codes, the existence of special regimes among others. How different aspects were the characteristics inherent in the tax codes, Brazil and Russia have all aspects related to taxation, the Germany in its tax code makes mention only the competence related to each tribute and China does not have in its structure a legislative tax code. It was noticed that the differences are based mainly on the cultural aspects of each of these countries.

Key words: tax law; Differences; Similarities; Tax system.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Comparativo de crescimento do PIB: Alemanha x Euro Área	25
Gráfico 2: Total de Empresas Optantes pelo SIMEI, no Brasil por Faixa Etária	35
Gráfico 3: Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto na Alemanha (2005-2012)	81
Gráfico 4: Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto no Brasil (2005-2012)	81
Gráfico 5: Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto na China (2005-2012)	82
Gráfico 6: Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto na Rússia (2005-2012)	82

LISTA DE QUADROS

Quadro 1: Categorias dos tributos no período das capitânicas hereditárias	17
Quadro 2: Agências governamentais para arrecadação de impostos e suas responsabilidades	29
Quadro 3: Aplicação da tabela x atividade relacionada à receita	41
Quadro 4: Relação de Atividades geradoras de receita x percentual de presunção	43
Quadro 5: Composição da base de cálculo do ICMS	45
Quadro 6: Situação de incidência x formação da base de cálculo do IPI	47
Quadro 7: Prazo para recolhimento do IPI	47
Quadro 8: Taxas progressivas do imposto sobre valor agregado de terras	59
Quadro 9: Taxa do imposto sobre o valor agregado no China	61
Quadro 10: Itens e alíquotas de impostos comerciais na China	62
Quadro 11: Competência x Tributo no Código Tributário Russo	65
Quadro 12: Base tributária no sistema de tributação para produtos agrícolas	66
Quadro 13: Relação de atividades que tem sua adoção permitida no sistema de tributação no forma de um único imposto sobre a renda imputada para certos tipos de atividades	69
Quadro 14: A existência de princípios tributários e a presença de código tributário	77
Quadro 15: Comparativo entre os códigos tributários	77
Quadro 16: Regimes tributários no Brasil	78
Quadro 17: Regimes tributários na Rússia	79
Quadro 18: Bases existentes no sistema tributário	84

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Fluxo das Transferências Constitucionais	24
Figura 2: Competências tributárias segundo a constituição de 1988	32
Figura 3: Instâncias que compõe a gestão do Simples Nacional	39
Figura 4: Medidas adotadas pela reforma tributária russa (2000-2001)	64
Figura 5: Competência tributária da União prevista na Constituição de 1988	74

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	
1.1. Contextualização do tema	12
1.2. Problema de pesquisa	13
1.3 Objetivos	13
1.3.1 Objetivo Geral	13
1.3.2 Objetivos Específicos	13
1.4 Justificativa	14
1.5. METODOLOGIA DA PESQUISA	14
1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO	15
2. REFERENCIAL TEÓRICO	16
2.1. Contextualização e evolução da legislação tributária	16
2.1.1. Evolução econômica e desenvolvimento da legislação tributária do período pré-colonial ao período republicano brasileiro	16
2.1.2. Evolução econômica e desenvolvimento da legislação tributária na Alemanha	25
2.1.3. Evolução econômica e desenvolvimento da legislação tributária na China	27
2.1.4 Evolução econômica e desenvolvimento da legislação tributária na Rússia	29
2.2 Sistemas e regimes tributários	30
2.2.1. Sistema e regimes tributários no Brasil	31
2.2.1.1 O sistema tributário brasileiro	31
2.2.1.2 Regimes Tributários Brasileiros	33
2.2.1.2.1 Sistema de recolhimento em valores fixos mensais dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional – SIMEI	34
2.2.1.2.2 Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional	37
2.2.1.2.3 Regime de tributação com base no lucro presumido: uma tributação simplificada	42
2.2.1.2.3.1 Principais tributos não incluídos no regime tributário com base no Lucro Presumido	44
2.2.1.2.3.1.1 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS)	45
2.2.1.2.3.1.2 Imposto sobre Serviços (ISS)	46
2.2.1.2.3.1.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	47
2.2.1.2.3.1.4 Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)	48
2.2.1.2.3.1.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)	48
2.2.1.2.3.2 Principais obrigações fiscais federais das empresas optantes pelo regime tributário lucro presumido	49
2.2.1.2.4 O regime de tributação com base no lucro real	50
2.2.2. Sistema tributário e regimes tributários na Alemanha	53

2.2.2.1 O sistema tributário alemão	
2.2.2.2 Principais impostos presentes no sistema tributário alemão	54
2.2.2.2.1 O imposto de renda pessoa jurídica	54
2.2.2.2.2 O imposto sobre valor agregado	55
2.2.2.2.3 O Imposto local sobre as empresas	56
2.2.2.2.4 O Imposto sobre propriedade	56
2.2.3. Sistema tributário e regimes tributários na China	57
2.2.3.1 O sistema tributário chinês	57
2.2.3.2 Os principais impostos que compõe o sistema tributário chinês	58
2.2.3.2.1 Imposto sobre a Renda das empresas	58
2.2.3.2.2 Impostos sobre propriedades	59
2.2.3.2.3 Principais Impostos de consumo e outros impostos indiretos	60
2.2.4. Sistema tributário e regimes tributários na Rússia	63
2.2.4.1 O sistema tributário russo	63
2.2.4.2 Regimes tributários especiais na Rússia	65
2.2.4.2.1 Sistema de tributação para os produtores agrícolas	66
2.2.4.2.2 Sistema tributário simplificado	67
2.2.4.2.3 O sistema de tributação na forma de um único imposto sobre a renda imputada para certos tipos de atividades	68
2.2.4.2.4 Sistema de tributação com acordos de partilha de produção	71
2.2.4.2.5 Sistema de tributação de patentes	72
2.3. Comparativo entre as legislações: uma abordagem de suas similaridades e diferenças.	73
2.3.1 A influência do tipo de governo sobre a legislação tributária	74
2.3.2 Os princípios tributários e a existência de um código tributário	76
2.3.3 Os regimes especiais de tributação	78
2.3.4 A participação da carga tributária sobre o produto interno bruto	80
3. CONSIDERAÇÕES FINAIS	83
3.1 Considerações finais	83
3.2 Sugestões para pesquisas futuras	84
ANEXOS	85
REFERÊNCIAS	100

1. INTRODUÇÃO

1.1. Contextualização do tema

Nos dias atuais a maior parte das relações sociais é determinada “por processos globais, em que culturas, economias e fronteiras estão se dissolvendo”. (HIRST; THOMSON, 2002, p.13). Esses processos são denominados globalização.

Globalização significa unificação de espaços. Em termos de Economia, essa definição traduz-se na unificação dos mercados, a princípio segmentados nacionalmente, em um único espaço integrado. Nesse sentido, a medida mais relevante de avanço da globalização reside exatamente no grau em que o bem ou serviço transacionado em cada mercado circula de forma livre através das fronteiras nacionais, o que deve refletir-se na determinação de um preço uniforme para esse bem ou serviço no espaço do mercado unificado. (CARVALHO, 2008, p.14).

A globalização tem aumentado a cada dia o nível de competitividade entre os mercados internacionais sendo necessário que cada país ofereça um ambiente que torne seus produtos competitivos, não somente no mercado interno como também nos mercados externos. Como mecanismo para tornar os produtos nacionais competitivos internacionalmente temos as políticas fiscais, que quando bem utilizadas, favorecem o crescimento e o desenvolvimento das nações, tanto no campo econômico como no campo social. (OLIVEIRA, 2012; VASCONCELOS; GARCIA, 1998)

A integração comercial abre os horizontes de consumo de todas as sociedades e permite a cada uma produzir para uma demanda potencialmente muito maior que a de suas próprias nações. (CARVALHO, 2008, p. 15).

Entre os diversos componentes presentes nos custos de uma organização estão os tributos, por ela devidos ao Estado seja pela aquisição de renda ou comercialização de bens e/ou serviços. (MARTINS, 2010)

Esses tributos são regulamentados por legislações pertinentes a cada nação sendo que cada uma delas sofre impactos de sua cultura e seus costumes tornando a diferenciação entre as mesmas, um fato inevitável.

1.2. Problema de pesquisa

“A formulação do problema prende-se ao tema proposto: ela esclarece a dificuldade específica com a qual se defronta e que se pretende resolver por intermédio da pesquisa”. (MARCONI; LAKATOS, 2000, p. 103)

Neste trabalho procura-se responder a seguinte questão: Quais as similaridades e diferenças existentes entre as normas e regimes tributários do Brasil, Alemanha, China e Rússia?

1.3 Objetivos

Os objetivos da pesquisa segundo Cruz e Ribeiro (2004) devem demonstrar sua finalidade. Neste campo o pesquisador deve mencionar “a natureza do trabalho, o tipo de problema a ser selecionado, o material a coletar e o resultado final que se pretende alcançar com a investigação científica.” (CRUZ; RIBEIRO, 2004, p. 81)

1.3.1 Objetivo Geral

Este trabalho tem como objetivo geral comparar as políticas fiscais e legislações tributárias do: Brasil, Alemanha, China e Rússia abordando suas similaridades e diferenças.

1.3.2 Objetivos Específicos

O presente trabalho tem como objetivos específicos:

- Descrever as principais diferenças existentes entre as legislações pertinentes a cada país objeto do estudo.
- Evidenciar as políticas tributárias adotadas.
- Demonstrar a evolução da carga tributária em relação ao PIB no período de 2005 a 2012 de cada uma das nações estudadas.

1.4 Justificativa

O desenvolvimento econômico de um país é determinado por vários fatores tanto internos como externos. O governo tem como atribuição fomentar este desenvolvimento seja através da utilização de políticas cambiais, monetárias, de rendas ou fiscais. Tendo como base as políticas fiscais o governo pode, segundo Vasconcellos e Garcia (1998), intervir na formação de preços praticados no mercado.

A globalização tem tornado os mercados cada vez mais competitivos exigindo que as organizações se adaptem e busquem a redução de seus custos de produção. É sabido que os impostos representam parte desse custo, sendo os mesmos regulados pelo Estado onde a organização se encontra. Sendo assim cabe ao governo a utilização de instrumentos da política tributária de forma reduzir o impacto dos custos com tributação, em relação aos preços, tornando os bens produzidos nacionalmente competitivos em relação aos bens produzidos internacionalmente. (VIOL, 2004)

O conhecimento das legislações e políticas tributárias torna-se fundamental para que as empresas alcancem o sucesso econômico tanto no mercado de consumo interno quanto externo, também sendo importante conhecer os custos de conformidade de outros países de forma a planejar onde produzir ou adquirir insumos.

Para a sociedade o conhecimento da legislação tributária faz-se importante devido ser ela a responsável por gerar a receita estatal, através da aplicação de legislação.

1.5. METODOLOGIA DA PESQUISA

De acordo com Demo (1987, p. 25), “metodologia é uma preocupação instrumental. Trata das formas de se fazer ciência. Cuida dos procedimentos, das ferramentas, dos caminhos”.

Complementando o conceito, Fachin citado por Beuren *et al.* (2006) afirma que o método científico é um traço da ciência aplicada, ele conduz a

uma reflexão crítica e consistente em: postular um modelo fundamentado nas observações ou medidas existentes; verificar os prognósticos desse modelo com respeito às observações ou medições anteriores; e ajustar ou substituir o modelo conforme exigências de novas observações.

Segundo Martins e Théophilo (2009):

o conhecimento científico resulta da investigação metódica e sistemática da realidade. Transcende os fatos e os fenômenos em si mesmos, analisa-os para descobrir suas causas. (MARTINS; THEOPHILO, 2009, p. 1)

Pereira (2010) afirma que os trabalhos científicos, surgiram da necessidade de exposição por parte do homem de suas ideias, de forma a vincular seus projetos ao cotidiano social.

Com base no exposto acima a metodologia a ser utilizada é a pesquisa bibliográfica e pesquisa documental de forma a evidenciar as diferenças existentes entre as legislações tributárias dos países mencionados. Serão coletados dados nos sites do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Instituto de Pesquisas Econômicas e Atuariais (IPEA) e da *Organization for Economic co-operation and development* (OCDE) de forma a evidenciar o percentual da tributação em relação ao Produto Interno Bruto de cada uma das nações objeto de estudo.

1.6 ESTRUTURA DO TRABALHO

O primeiro capítulo apresenta uma breve contextualização da evolução da legislação tributária. O segundo capítulo apresenta os sistemas e regimes tributários existentes e demonstra o comparativo das legislações que foram estudadas. O terceiro capítulo evidencia as considerações finais.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Contextualização e evolução da legislação tributária.

2.1.1. Evolução econômica e desenvolvimento da legislação tributária do período pré-colonial ao período republicano brasileiro

O desenvolvimento econômico no Brasil passou por diversos momentos, sendo que cada período foi dominado por ciclos específicos de atividades. Durante muitos anos o Brasil permaneceu sobre o domínio da Coroa Portuguesa sob a condição de colônia de exploração. (GREMAUD; SAES; TONETO JR., 1997)

Nos primeiros anos do descobrimento (1500-1530), Portugal tinha como preocupação primordial assegurar a posse das terras descobertas, porém durante esse período pré-colonial (1500- 1530) a Coroa Portuguesa não possuía recursos para explorar a nova colônia e como forma de garantir a posse e viabilizar a exploração dessas terras, permitiu a exploração por parte dos portugueses das terras recém-descobertas, através do sistema de concessões. (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010)

Esse sistema de concessões foi denominado Sistema de Capitânicas Hereditárias, segundo DIAS (1980) o processo de colonização brasileira incorreu em elevados custos para a coroa portuguesa consumindo além de muitos recursos financeiros, muitas vidas, sendo considerado investimento deficitário para o trono. E esse foi motivo pelo qual não convinha à coroa portuguesa a colonização de forma direta. “Bastava-lhe o direito de interdição. Por isso estabeleceu, de modo imperativo consoante sua competência e jurisdição, as modalidades colonizadoras que lhe parecessem mais convenientes ao seu patrimônio” (DIAS, 1980 p.16), já que as terras descobertas eram de sua propriedade.

O sistema de capitânicas hereditárias foi o que em primeiro momento lhe pareceu mais interessante, através desse sistema a iniciativa privada era colocada a serviço da Coroa Portuguesa, cabendo a ela a colonização das

terras mediante autorização concedida pelo rei e recolhimento de determinada tributação. Almeida (2010) ressalta que nesse período as instituições orçamentárias portuguesas não eram muito evoluídas e, que havia confusão entre as finanças do Rei e do Tesouro. Assim, teve início o período colonial brasileiro.

No período em que foi utilizado como forma de colonização o sistema de capitanias hereditárias segundo Frigo e Silva (2009), os tributos eram segregados em duas categorias conforme Quadro 1.

Quadro 1: Categorias dos tributos no período das capitanias hereditárias

Rendas do Real Erário (Portugal)	Rendas do donatário (capitão-mor e governador):
monopólio do comércio do pau-brasil, de especiarias e drogas	monopólio das explorações de moendas d'água e de quaisquer outros engenhos;
direitos régios cobrados nas alfândegas reais sobre importação e exportação de mercadorias (em geral 10% do valor comercializado);	direitos de passagem dos rios (barcagem)
quinto (20% do valor obtido pela extração) dos metais e pedras preciosas (ouro, cobre, prata, coral, pérola, chumbo, estanho etc.);	quinto (20%) do produto do pau-brasil, especiarias e drogas
dízimo (10% do valor obtido com a venda) do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados e um imposto cobrado sobre cada índio tornado escravo.	dízimo do quinto (2%) dos metais e pedras preciosas que se encontrassem na capitania
	redízima (ou seja, 10% da dízima, ou ainda 1%) de todas as rendas da Coroa.

Fonte: Adaptado de Frigo e Silva. (2009)

Nesse período segundo Frigo e Silva. (2009) os tributos eram pagos com bens produzidos ou em espécie e remetidos em sua integralidade à Portugal.

Segundo Gremaud, Saes e Toneto Jr. (1997) os colonos portugueses vislumbraram a instituição desse sistema como oportunidade de negócio lucrativo logo, o objetivo dos portugueses que se dispuseram a colonizar o Brasil era unicamente explorar os recursos naturais que aqui existiam e remeter os produtos obtidos dessa exploração aos mercados externos. Esse objetivo favoreceu, segundo os autores, o estabelecimento no período colonial da estrutura econômica de grandes propriedades, onde era estabelecido o

cultivo de monoculturas, já que o objetivo era unicamente a obtenção de um produto lucrativo para venda no mercado externo.

A atividade econômica predominante durante o período pré-colonial era a extração do pau-brasil e sob essa atividade havia incidência de tributação, a saber, o tributo denominado Quinto. Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) através desse tributo aqueles que extraíam a madeira deviam entregar a Coroa Portuguesa à quinta parte dessa extração, mas nesse período não há que se falar em legislação tributária brasileira, pois as regras relacionadas à incidência e arrecadação eram determinadas pela legislação tributária portuguesa.

Essa atividade teve seu declínio com relação a seu ciclo produtivo por volta de 1530, quando teve início o ciclo econômico do açúcar que abrangeu o período de 1530 a 1700 sendo cobrado nesse período, pela coroa Portuguesa segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010): o Quinto, o Dizimo, taxas para construções militares e, a partir de 1640 acresceu-se taxa para contratação de tropas mercenárias.

Segundo Dias (1980) a produção açucareira acionou o processo de colonização ficando a cargo da Coroa Portuguesa a construção e montagem do engenho.

Para Gremaud, Saes e Toneto Jr. (1997) o desenvolvimento da economia colonial com base em ciclos de produtos representava a sugestão de que quando esgotada a potencialidade de determinado produto iniciava-se o processo de desenvolvimento de outra cultura que se mostrasse mais lucrativa à produção naquele momento. E a tributação acompanhava esse mesmo raciocínio, o produto que possuía maior aceitação no mercado era o que representava maior receita para o erário, seja pelo alto volume de consumo ou pela alta alíquota tributária.

No período abrangido entre os anos 1700 a 1822 o ciclo econômico predominante esteve relacionado com a atividade de Mineração. Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) o período de 1700 a 1808 foi marcado pela opressão fiscal exercida pela metrópole sobre a colônia brasileira.

Nesse período “a voracidade e a competência do governo na hora de arrecadar impostos contrastam com sua incompetência e ineficiência em gerir

esses recursos e transformá-los em serviços públicos de qualidade. (Almeida, 2010, p. 11)

Esse período foi marcado por constantes mudanças na tributação tendo como base as necessidades de arrecadação de recursos da Coroa Portuguesa para os mais variados fins. Rezende, Pereira e Alencar (2010) afirmam que neste período foram instituídos os tributos de cunho fixo e os baseados na renda, porém a instituição desses tributos não levava em consideração a capacidade contributiva da população colonial residente no Brasil àquela época.

Almeida (2010) afirma que tamanha foi à arbitrariedade da Coroa Portuguesa com relação à arrecadação dos tributos, que em Minas Gerais provavelmente ocorreu pela primeira vez à conscientização da população quanto ao pagamento de impostos. Essa conscientização implicou na Inconfidência Mineira, movimento motivado pela cobrança abusiva de taxas.

Com a chegada da família real portuguesa ao Brasil, fugindo das perseguições napoleônicas, mais uma vez o poder de tributar do Estado foi colocado a favor das necessidades de capital da Coroa Portuguesa, era necessário angariar mais recursos de forma a custear os gastos e o sustento da família real no Brasil. Nesse período segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) foi instituído a cobrança da primeira versão do Imposto sobre Propriedade (IPTU), tendo como base de cálculo alugueis cobrados ou estimados e não o valor venal do imóvel, como acontece atualmente. A chegada da família real ao Brasil também implicou no fim do regime colonial e início do primeiro império que abrangeu o período de 1822 a 1831.

Segundo Frigo e Silva (2009) a vinda da família real implicou na instituição da administração real na colônia e com isso novos gastos pelos cofres públicos.

“O império nascido em 1822, herdou e manteve fracas instituições orçamentárias. As fontes de receita tributária eram limitadas. A renda per capita era baixa, o que limitava o campo para um imposto cobrado dos consumidores.” (ALMEIDA, 2010, p. 17)

Até meados de 1870 segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) as atividades econômicas predominantes eram a agroexportação de produtos primários e a Pecuária tendo como base o trabalho escravo. Os autores ainda

afirmam que durante a maior parte desse período que compreende o Primeiro Império, o Período das Regências e a Primeira fase do Segundo Império (1822-1870) a principal fonte de receita do erário eram as tarifas alfandegárias. Sendo que no período denominado regencial o enfoque da tributação recaiu sobre a produção de charque e couro implicando em mais uma revolta que teve como motivação a carga tributária, a Revolta Farroupilha.

“Ainda no período regencial acontece a primeira reforma tributária, com a extinção de alguns tributos e a definição das receitas que cabiam a cada instância de governo (governo-geral, das províncias e dos municípios.)” (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2010, p. 15)

Encerrado o ciclo econômico que tinha como base a atividade pecuária e a agroexportação de produtos primários, inicia-se o ciclo de produção do café e o processo de industrialização, período que abrangeu os anos de 1870 a 1930. Esse período que compreendeu a segunda fase do Segundo Império e o início do período republicano teve segundo Rezende, Pereira, Alencar (2010) uma política tributária centralizadora e marcada por concessões de benefícios tributários para as regiões mais ricas do Brasil. Os autores mencionam ainda, que em 1922 foi criado o Imposto de Renda.

“A História Econômica do período republicano é constituída, em grande parte, pelo esforço de construir outra economia num processo em que a industrialização ganha relevo especial”. (GREMAUD; SAES; TONETO JR., 1997, p.36)

A primeira constituição brasileira, a saber, datada 25 março de 1824, não trouxe grandes menções com relação à legislação tributária do Brasil Republicano, as únicas menções feitas quanto ao assunto foram a determinação, em seu art. 36 inciso I, de que as iniciativas com relação aos impostos caberia a Câmara dos Deputados e que caberia ao Tesouro Nacional administração, arrecadação e contabilidade das receitas e despesas da Fazenda Nacional. Ainda no período inicial da instituição do sistema republicano houve a emissão da segunda constituição brasileira que fez menção a competência tributária da União com relação à instituição de impostos e proibição de tributação de determinados bens.

Segundo art. 7º da Constituição Federal datada de 1891, somente a União poderia instituir impostos sobre a importação, taxas de selo e dos

correios e telégrafos, também mencionando que os impostos instituídos pela união deveriam ser uniformes para todos os Estados. Afirmando também que era de competência exclusiva da união segundo art. 9º instituir impostos que tinham como fato gerador: a exportação de mercadorias; imóveis rurais e urbanos; a transmissão de propriedade; a produção industrial e o exercício de determinada profissão.

Como se pode observar no período inicial republicano houve a instituição de diversos novos tributos sendo que a União centralizava todos os recursos arrecadados.

Segundo Almeida (2010) durante o período republicano o Imposto de Importação era a maior fonte de receita federal. O autor também afirma que o surgimento de novos impostos deu lugar a um sistema “economicamente irracional”, tendo como base aspectos formais.

Com a chegada da era Vargas, o Brasil mudou o foco da sua economia, buscando o desenvolvimento do setor industrial. Segundo Giambiagi *et al.* Getulio Vargas foi o responsável pela implantação de uma complexa legislação social incluindo a criação da Consolidação das Leis do Trabalho (CLT).

Logo após a Era Vargas teve início a República Populista que, segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010), manteve o foco no desenvolvimento da indústria. Nesse período segundo os autores foi instituída uma política tributária sofisticada já que as fontes de receitas públicas haviam se diversificado.

Os aspectos relacionados à política econômica entre os anos de 1945 a 1955, refletiram “não apenas as idéias e os interesses econômicos e políticos em disputa domesticamente, como também as restrições de ordem interna e externa”. (GIAMBIAGI *et al.*, 2005, p.22). Os autores afirmam que os déficits orçamentários da União eram o principal agente no aumento dos níveis de preço e, que somente uma política monetária contracionista e uma política fiscal severa poderiam solucionar tal problema.

A relação, estabelecida ao longo do tempo, entre inflação alta e padrão tributário explica a maior concentração da estrutura tributária brasileira nos impostos indiretos, em particular sobre o faturamento, e ilustra o difícil dilema entre ganhos de produtividade fiscal (visando ao ajuste) e correção das distorções tributárias que poderiam ser priorizadas numa nova rodada de reforma. (MAGALHAES; MINEIRO; ELIAS, 1999, p.181)

Segundo os autores “bastaria aperfeiçoar a arrecadação definindo um sistema tributário mais simples e eficiente, que garantisse uma adequada distribuição da receita entre União, estados e municípios”. (MAGALHAES; MINEIRO; ELIAS, 1999, p.176)

Após a República Populista teve início o período de Regime Militar que se deu através do golpe de 1964, no ano seguinte (1965):

o Brasil ganhou um sistema tributário moderno, racional e baseado na lógica econômica. Ainda que não fosse perfeito, era um dos melhores do mundo à época. Fomos pioneiros na América Latina na adoção do imposto sobre o consumo baseado no método do valor agregado. Nosso ICM e IPI tinham, todavia, um defeito congênito, por razões históricas. Em vez de um tributo nacional sobre o valor agregado (IVA), como nas demais federações que o adotaram, dividimos as competências entre os Estados (ICM, depois ICMS com a Constituição de 1988) e a União (IPI). (ALMEIDA, 2010, p. 17 e 18)

Essa modernização do sistema tributário brasileiro deveu-se a publicação da Emenda Constitucional nº 18 de 1965, segundo Martins (1989), foi a partir dessa emissão que o direito tributário do Brasil começou a ganhar a condição de sistema, pois embora anteriormente ao ano de 1965 já houvesse a cobrança de alguns tributos faltava-lhes o mecanismo que harmonizasse os interesses e necessidades dos diversos entes que possuíam capacidade para tributar.

Segundo Almeida (2010) essa emenda constituiu-se a semente para que surgisse posteriormente o Código Tributário Nacional brasileiro, promulgado através da Lei nº 5.172 de 25/10/1966.

Como pode-se observar a Emenda Constitucional nº18 veio antes mesmo da regulamentação do CTN, Cintra (2003) afirma que a reforma tributária instituída por esta emenda foi concebida antes mesmo da criação de organismos para implementação de tais mudanças.

“As mudanças realizadas por Roberto Campos abriram caminho para o que se convencionou chamar de “milagre brasileiro”, verificado durante a década de 70, período de altas de crescimento da economia”. (CINTRA, 2003, p.11)

Bulhões (2000) afirma que reforma tributária promovida pela publicação do CTN, adotou o princípio da centralização arrecadação da receita e repasse

dos valores arrecadados. Dessa forma caberia a União repassar parte dos valores arrecadados aos Estados e Municípios.

Segundo o autor esse procedimento uma dupla relação benéfica à medida que houve redução de múltiplos serviços (o que implicava maior necessidade de recursos) e ficou assegurado benefício da multiplicidade de iniciativas (que nada mais é do que a garantia de que os recursos arrecadados estariam nos cofres de cada ente).

“O Sistema Tributário decorreu [...] do crescimento do País, de sua evolução econômica e dos anseios de fortalecimento da Federação”. (MARTINS, 1989, p. 23)

O CTN estabeleceu com base na emenda nº 18 às competências relacionadas à tributação bem como os conceitos de impostos, taxas e contribuições.

O código foi dividido em dois grandes livros, o primeiro sobre o sistema constitucional, dando-lhe a esculptura, definindo tributo, explicitando as espécies tributárias, cuidando de imunidades, de empréstimo compulsório, conformando os impostos, taxas e contribuição de melhoria (esta com dicção alterada após a EC. N.23), indicando todos os impostos federais, estaduais e municipais, só não o fazendo em relação ao IPVA, criado posteriormente. (MARTINS, 1989, p.31)

Passado o período do Regime Militar, iniciou-se o processo de redemocratização partindo-se do ano de 1985 segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) até os dias atuais.

Após três anos do início desse processo de redemocratização foi publicada a última Constituição Federal (CF) brasileira que determinou as competências com relação à capacidade de tributação de cada ente que possuía tal capacidade e instituiu o sistema de transferências entre União, Municípios e Estados.

Segundo Pogorletskiy e Dolgopolova (2011) pelo fato do Brasil ter sido constituído sob a forma de República Federativa, a CF/88 concede tanto a União, Estados e Municípios competência para tributação de determinados fatos. Leite e Velloso (2002) afirmam que o federalismo fiscal colocado em prática pela Reforma Tributária de 1967 foi desfigurado a partir da emissão da CF/88 sendo posteriormente submetidos a diversos remendos.

De acordo com Magalhães, Mineiro e Elias (1999) o Brasil passou no período inicial da década de 1980 por três anos seguidos de recessão sendo que no ano de 1988 o crescimento do PIB foi negativo, atribuindo esse déficit às reformas tributária e previdenciária datadas de 1988.

A consequência perversa das mudanças tributárias pós-1988 foi a deteriorização da qualidade do sistema tributário brasileiro. A ampliação de tributos cumulativos num contexto de abertura econômica trouxe prejuízo à competitividade dos produtos brasileiros, prejudicando os esforços de aumento das exportações e oferecendo vantagem aos importados no mercado doméstico. (LEITE; VELLOSO, 2002, p. 448)

Segundo Estudo Tributário nº 08, realizado pelo Ministério da Fazenda, o sistema de repartição das receitas tributárias pode ser esquematizado conforme Figura 1:

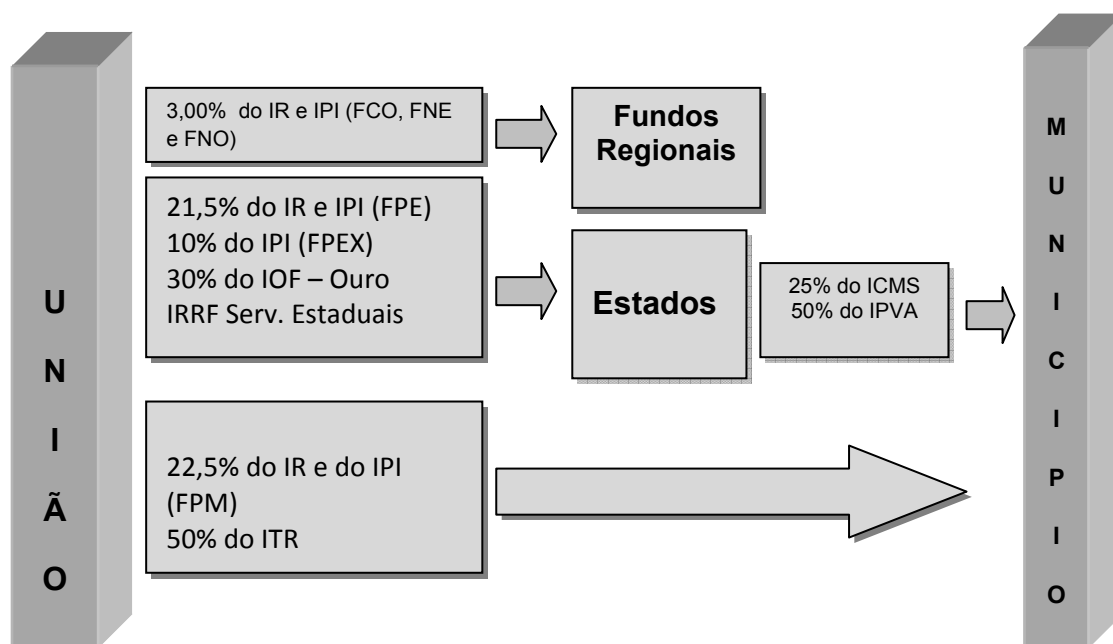


Figura 1: Fluxo das Transferências Constitucionais

Fonte: Estudo Tributário nº 08. Ministério da Fazenda.

Após a análise do exposto pode-se constatar que a legislação tributária e o sistema tributário vigentes são frutos de uma evolução que teve como marco primordial a emenda constitucional nº 18 datada de 1965, embora anteriormente a emissão da citada emenda já houvesse a cobrança de

diversos tributos, não havia organismos que conciliasse interesses e necessidades de recursos dos diversos entes que possuíam capacidade para tributar.

O sistema tributário brasileiro chegou a ser considerado um dos mais modernos do mundo sendo que após as reformas de 1988 perdeu substancialmente sua qualidade tornando-se um sistema caótico e irracional, alguns autores atribuem à Constituição Federal de 1988 a responsabilidade por tal perda de qualidade. (ALMEIDA, 2010)

2.1.2. Evolução econômica e desenvolvimento da legislação tributária na Alemanha

O desenvolvimento econômico contribui para a criação e o desenvolvimento de sistemas tributários, legislações fiscais e regimes tributários. Este tópico tem como objetivo mencionar quais foram os aspectos relevantes da evolução econômica alemã, que propiciaram o desenvolvimento do seu arcabouço fiscal.

Como se sabe o Estado tem como função promover o bem estar da população sobre o seu território sendo necessários recursos para promover tal estado, estes recursos em sua maior parte são provenientes da arrecadação de tributos. (VIOL, 2004)

A Alemanha, atualmente representa uma das maiores economias do continente Europeu, como demonstrado no Gráfico 1.

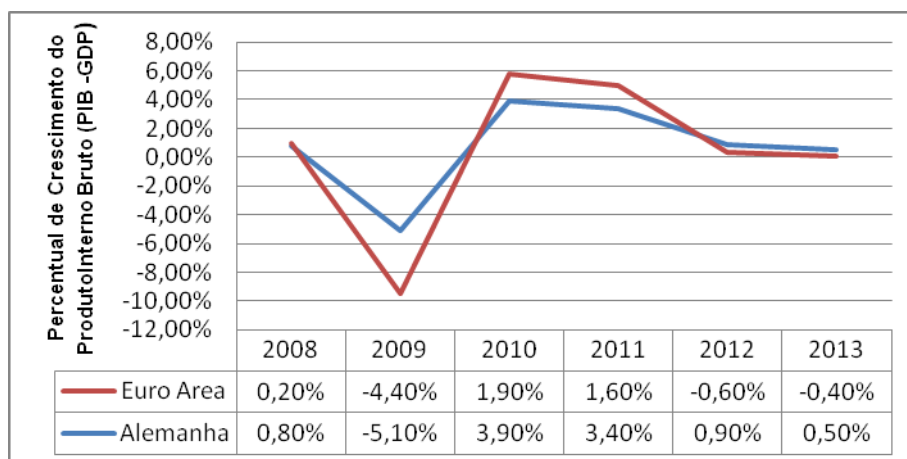


Gráfico 1: Comparativo de crescimento do PIB: Alemanha x Euro Área

Fonte: Portal OECD, acesso em 01/03/2014

Durante o seu desenvolvimento passou por diversos períodos governamentais, sua estrutura sob forma de governo teve início com a instauração do Império Medieval. Posteriormente com a queda de Napoleão Bonaparte foi instituído pelo parlamento o sistema confederativo alemão e, anos depois foi instaurada a República. Atualmente a Alemanha adota o sistema republicano federativo. (FULBROOK, 2012, OCDE)

Em 1.º de janeiro de 1977 entrou em vigor na República Federal da Alemanha a nova codificação traçando as linhas fundamentais para todos os impostos, inclusive restituições, regulados pelo direito federal ou pelo direito da comunidade européia, administrados por autoridades fiscais federais ou estaduais. (NOGUEIRA, 1979, p. 1)

Além dos sistemas governamentais que marcaram a evolução econômica alemã há que se ressaltar que este país esteve envolvido nas duas grandes guerras mundiais e também no conflito denominado Guerra Fria.

“O Muro de Berlim, símbolo da guerra fria e da divisão do mundo em dois pólos de poder, desmoronou, possibilitando a reunificação da Alemanha, em 3 de outubro de 1990.” (MARINHO, 2008, p.34)

E foi nesse cenário de conflitos que a Alemanha se consolidou como uma das grandes potências econômicas mundiais.

Politicamente atualmente a República Federal da Alemanha, tem um sistema semelhante ao sistema brasileiro, pois é uma Federação. (LANDIN; FONSECA; NABUCO, 2001).

Não se trata, então, de um Estado Unitário. O Sistema Tributário Alemão possui uma legislação unificada em todo o território. Há um princípio de cooperação mútua entre os diversos Estados e os municípios, que fazem uma partilha da arrecadação entre si e a União. Há um princípio constitucional que obriga os encargos tributários a serem uniformes em todo o País, e apenas uma pequena autonomia fiscal é concedida aos municípios, em relação às alíquotas. (LANDIN; FONSECA; NABUCO, 2001, p. 42)

Portanto, constata-se que o sistema tributário apresenta autonomia reduzida sendo que os encargos tributários deverão ser uniformes em todo o território nacional.

2.1.3. Evolução econômica e desenvolvimento da legislação tributária na China

No período anterior a instauração da República Popular da China (1949) esse país se configurava como extremamente subdesenvolvido, semi-feudal e semi-colonial tendo como base econômica a agricultura. (ZHENG, 2014)

“Após o estabelecimento da República Popular, a China imediatamente começou a cuidar das marcas da guerra e a restaurar e desenvolver a economia nacional”. (ZHENG, 2014, p.2)

“De 1958 a 1978, a indústria e o comércio eram praticados apenas por empresas públicas, que entregavam seus lucros integralmente ao governo e uma tributação sobre o faturamento era utilizada apenas para facilitar a transferência de fundos aos cofres públicos”. (GICO JR.; VALADAO; ALMEIDA, 2012, p.1)

Essa característica de domínio por parte do Estado das atividades de indústria implicava em um sistema tributário pouco sofisticado, afinal o controle era feito de forma direta, não sendo necessário instituir mecanismos para evitar a evasão fiscal. (GICO JR.; VALADAO; ALMEIDA, 2012)

Segundo Leão, Pinto, Acioly (2011) a forma de funcionamento da economia chinesa tem sofrido grandes mudanças devido a sua nova caracterização como economia exportadora.

Desde que se tornou um grande exportador a nível global, a China se destacou pelo grande volume de exportações processadas com o apoio do capital estrangeiro. Em outras palavras, uma parcela significativa das vendas chinesas para o exterior foi resultado da montagem de produtos por empresas transnacionais e/ou *joint ventures* a partir da importação de insumos e máquinas nos seus países de origem. (LEÃO; PINTO; ACIOLY, 2011, p.92)

Weiqun (2011) afirma que esse país vislumbra na tributação “uma política poderosa, um meio para promover o desenvolvimento econômico e melhorar as relações comerciais internacionais”. (WEIQUN, 2011, p. 224) De acordo com o autor o sistema tributário não é visto somente como fonte de receitas para custeio dos gastos estatais, mas também como instrumento para influenciar e regulamentar atividades econômicas e sociais.

Segundo informações contidas no site do órgão denominado *State Administration of Taxation- SAT* (2012) que é responsável pela administração tributária da China, seu sistema tributário passou por diversas reformas relevantes, mas foi em 1994 que esse país implementou o que pode-se chamar de sua maior reforma na área tributária. Segundo informações do SAT o objetivo primordial dessa reforma era estabelecer um sistema econômico baseado no socialismo.

Por um longo período, a população chinesa sofreu com políticas e medidas econômicas que se mostraram incapazes de fornecer à população condições mínimas de sobrevivência. De início, foi implantado um sistema econômico administrativo no estilo soviético, isto é, em que o governo era o responsável por todas as decisões acerca do que, como e para quem produzir, praticamente eliminando a iniciativa privada. Nesse sistema, todos os ativos produtivos se tornaram propriedade do governo, que tinha o comando sobre os recursos, incluindo terras, energia, e mesmo as pessoas tinham sua ação e mobilidade limitada. (GICO JR.; VALADAO; ALMEIDA, 2012, p.1)

Segundo Mendes (2008) a reforma instaurada em 1994 promoveu não somente mudanças na área tributária, mas também nas relações federativas então existentes.

Ao mesmo tempo em que a China buscava um sistema tributário mais próximo ao das economias capitalistas, era preciso encontrar um acordo com as províncias, que perderiam poder e receitas devido à centralização da arrecadação. Por outro lado, o sistema de despesas é fortemente descentralizado. Até mesmo tarefas típicas de governo central, como previdência social, ficam por conta das províncias. Desse modo, a centralização tributária precisava vir acompanhada de um sistema de transferências intergovernamentais. (MENDES, 2008, p.9)

Através do exposto observa-se que a China ao realizar a reforma tributária ocorrida no ano de 1994 buscou centralizar as receitas advindas da arrecadação de tributos, porém não houve a centralização das despesas sendo que até mesmo os custos relacionados às obrigações do governo federal ficavam sob a responsabilidade de outros entes governamentais.

A arrecadação tributária é realizada conforme apresentado no Quadro 2:

Quadro 2: Agências governamentais para arrecadação de impostos e suas responsabilidades

Agências Governamentais		Responsabilidades
Autoridades Fiscais	Autoridades Fiscais Nacionais	Impostos pertencentes ao governo central (impostos centrais) Impostos partilhados pelos governos central e local (impostos partilhados)
	Autoridades Fiscais locais	Impostos pertencentes ao governo local (impostos locais)
Autoridades Aduaneiras		Tarifas Imposto sobre valor agregado ocorrido quando da importação Taxas de consumo ocorridas quando da importação
Autoridades Financeiras		Impostos sobre a ocupação de terras agrícolas, ações fiscais (após o ano 2000, esses impostos têm sido arrecadados pelas autoridades fiscais em algumas regiões)

Fonte: Weiqun (2011)

A reforma de 1994 permitiu que o governo central assumisse o controle sob a maior parte das receitas o que não acontecia anteriormente já que segundo Weiqun (2011), anteriormente a reforma citada a China possuía um sistema descentralizado que maximizava as receitas tributárias provinciais.

2.1.4 Evolução econômica e desenvolvimento da legislação tributária na Rússia

A Rússia, assim como diversos outros países, participou de conflitos. Caracterizada anteriormente como um país socialista teve seus rumos econômicos mudados segundo Alves (2011) devido a um fato espetacular que:

marcou o fim do século XX: o colapso e a desintegração da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS) e uma radical transição ao capitalismo. No início do novo século, a Rússia passou por uma nova mudança, com um projeto nacional de reconstrução econômica e poder político. Tal trajetória vem fazendo da Rússia um protagonista no cenário internacional. (ALVES, 2011, p.13)

Essa mudança para o sistema capitalista abriu mercados para que a economia russa se expandisse através de novos investimentos e do aumento das exportações. Anteriormente a conversão ao sistema capitalista, segundo Alves (2011) a Rússia possuía um sistema político extremamente hierarquizado

cujo comando era exercido pelo Partido Comunista da União Soviética (PCUS), as organizações empresariais estavam subordinadas as decisões do PCUS.

Atualmente segundo art. 1º da Constituição da Federação da Rússia o seu sistema político se configura como um “Estado Federal Democrático de direito, com forma de governo republicana”. Isso implica em mudanças significativas em arcabouço legal. *Pogorletskiy e Dolgopolova* (2011) afirmam que na Constituição Russa estão previstas as principais regras relacionadas à tributação nesse país, mencionando também que todas as outras leis estão subordinadas a mesma.

Segundo art. 57 da Constituição da Federação da Rússia todos são obrigados a pagar os impostos e taxas que estejam legalmente estabelecidos, sendo que não há retroatividade na aplicação de leis que introduzam novos impostos.

O sistema tributário russo foi completamente modernizado no início do século XXI através da introdução de uma nova legislação tributária, do estabelecimento de uma estrutura tributária apropriada com nível moderado de tributação e da implementação de um novo enfoque na administração tributária. (*POGORLETSKIY; DOLGOPOLOVA*, 2011, p. 100)

Mendes (2008) afirma que a reforma citada ocorreu no período 1999-2002 e tinha como objetivos “a ampliação da base tributária, a redução das alíquotas, a diminuição dos impactos adversos da tributação sobre as decisões econômicas e uma maior extração de rendas públicas das atividades exploração de recursos naturais”. (MENDES, 2008, p. 7:8)

2.2 Sistemas e regimes tributários

O sistema tributário de cada país é composto pelos aparatos legais que instituem e regulamentam os tributos sendo fundamental o seu conhecimento para que sejam entendidos os regimes tributários existentes.

Pode também ser “entendido como sendo o complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem.” (RIBEIRO, 2006, p.1).

Os tópicos a seguir procurarão evidenciar as características dos sistemas tributários dos seguintes países Brasil, Alemanha, China e Rússia buscando evidenciar os regimes tributários vigentes.

2.2.1. Sistema e regimes tributários no Brasil

2.2.1.1 O sistema tributário brasileiro

O atual sistema tributário segundo Bulhões (2000) teve como marco inicial de adoção o ano de 1967 quando teve início a última reforma tributária brasileira, o intuito da reforma introduzida pela lei 5.172/66 era reduzir o número de impostos e diminuir as vinculações existentes, o que significou uma simplificação tanto para os contribuintes como para o Fisco.

“A questão que sempre norteou a intenção de se criar um sistema simples de tributação foi a busca de uma base tributável ampla o bastante a ponto de gerar receita suficiente para o poder público.” (CINTRA, 2003, p.85)

A simplificação pela adoção em 1967 deu-se através da desconsideração dos impostos de menor significação econômica. A lei 5.172/76 foi a responsável por conceder caráter sistêmico ao direito tributário brasileiro, e é denominada Código Tributário Nacional (CTN).

O CTN atribui em seu artigo 3º a seguinte definição para os tributos “é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1966, art. 3º)

Atualmente o sistema tributário brasileiro é regido pela Constituição Federal de 1988 (CF/88), pela Lei nº. 5.172/76 e por diversas outras normas esparsas existentes, como decretos, leis, instruções normativas, regulamentos etc. Existe uma hierarquia entre as normas que compõe o sistema tributário brasileiro, sendo a CF/88 a primeira fonte para aplicação das normas relacionadas à tributação.

A constituição brasileira é responsável por instituir o sistema tributário nacional e delegar o poder de tributar a União, Estados e Municípios.

A delegação do poder de tributar tem como base nosso sistema federativo de governo, é característica das Federações a instituição de

“arranjos político-institucionais que visam conciliar a existência de uma nação com a autonomia e individualidade política das diversas regiões que a compõe.” (PRADO, 2007, p.1). Existindo conflitos entre os entes federativos com poder de tributar caberá a lei complementar segundo art. 146 da CF/88 solucioná-los através da delimitação desse poder pelo estabelecimento de normas gerais relacionadas à matéria tributária. A lei complementar tratará de assuntos como definição de tributos, suas espécies e seus fatos geradores.

Essa delegação está expressa no art. 145 da CF/88 à medida que menciona que União, Estados e Municípios podem instituir as seguintes espécies tributárias: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Segundo Say (1986) “o imposto é aquela parcela dos produtos de uma nação que passa das mãos dos particulares para as do Governo a fim de subvencionar os consumos públicos”. (SAY, 1986, p. 417)

O CTN em seu art. 16 define impostos como sendo os tributos “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”. (BRASIL, 1966, art. 16).

Andrade, Lins e Borges (2013) afirmam que devido a esta característica de desvinculação do pagamento dos impostos com uma contraprestação específica, permite que os recursos arrecadados com os mesmos, sejam utilizados para custear os gastos com a manutenção das atividades relacionadas à administração pública. A Constituição Federal de 1988 atribui às competências tributárias com relação aos impostos, conforme destacado na Figura 2:

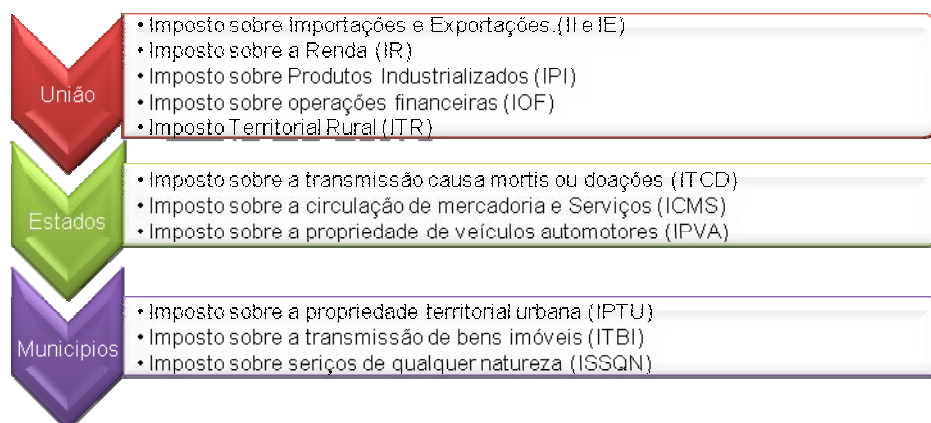


Figura 2: Competências tributárias segundo a constituição de 1988

Fonte: elaborado pela autora.

Ao contrário dos impostos, as taxas e contribuições de melhoria, têm como característica a vinculação a determinado serviço, para que tenha sua exigibilidade garantida.

O CTN menciona que as bases de cálculo sobre a qual são calculadas as taxas não podem ser as mesmas utilizadas para cálculo de impostos e que as contribuições de melhoria têm como objetivo custear as despesas relacionadas com obras públicas que proporcionarão a valorização dos imóveis situados nas imediações onde tal obra ocorrerá.

Como se pode constatar o sistema tributário tem como a base a constituição federal que delega poderes aos Estados e Municípios com relação à capacidade de elaborar legislações relacionadas à tributação, sendo que o caráter sistêmico do direito tributário brasileiro foi iniciado com a publicação da Lei 5.172/66 e sua adoção no ano de 1966.

Além da delegação de poder para legislar sobre tributos a CF/88 instituiu o sistema de repartição das receitas tributárias da União em sua seção VI, conforme demonstrado anteriormente na Figura 1: Fluxo das Transferências Constitucionais. Segundo Magalhães, Mineiro e Elias (1999) ao atribuir esse sistema de repartição das receitas tributárias arrecadas pela União a CF/88 fez com que o desequilíbrio fiscal se agravasse à medida que repartiu as receitas e criou gastos adicionais através da reforma previdenciária sem a previsão de receita para custear tais gastos ou ao menos a repartição de tais gastos com os demais entes federados.

2.2.1.2 Regimes Tributários Brasileiros

A Constituição Federal de 1988 instituiu princípios tributários constitucionais em seu art. 150, dentre eles o que está relacionado com esta seção é o mencionado no § II do artigo citado. Segundo o parágrafo 2º é permitido à União, aos Estados e aos Municípios instituir tratamento desigual aos desiguais, devendo tratar os iguais como iguais e os desiguais à medida de suas desigualdades.

Desse princípio surgiu à necessidade de criação de regimes tributários diferenciados para a tributação das empresas que possuem portes diferenciados. Os tópicos a seguir tratarão dos principais e mais utilizados regimes tributários adotados no Brasil atualmente.

2.2.1.2.1 Sistema de recolhimento em valores fixos mensais dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional - SIMEI

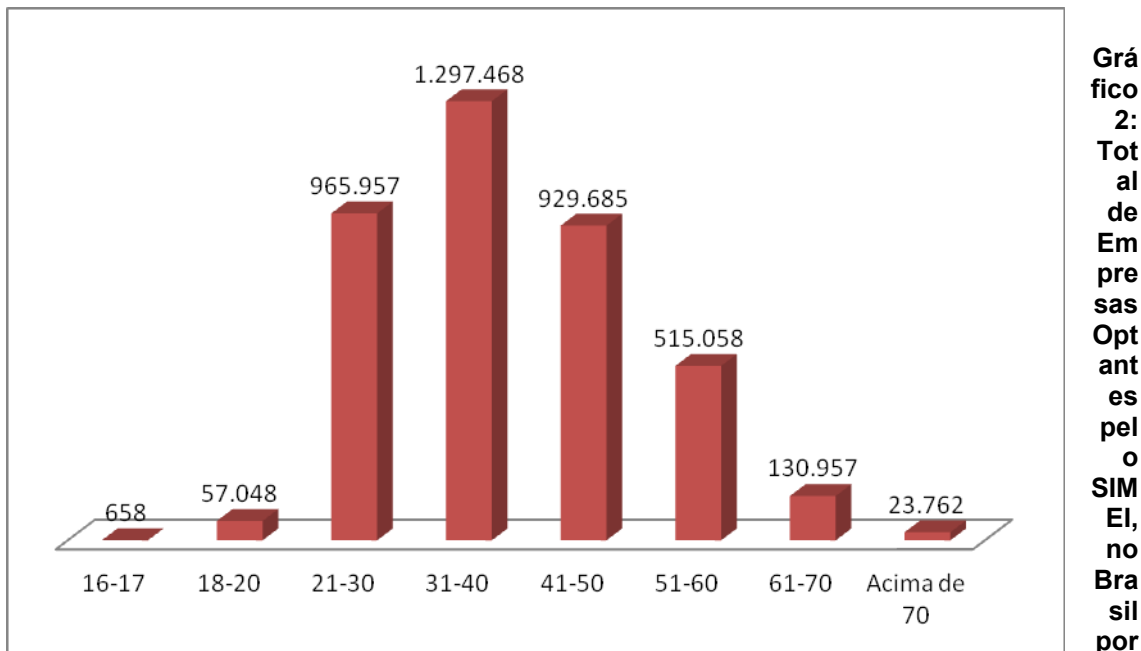
Recentemente instituído através da alteração dada pela Lei Complementar nº. 128/2008, à Lei Complementar nº. 123/2006, esse sistema tributário denominado Sistema de Recolhimento em Valores Fixos Mensais dos Tributos Abrangidos pelo Simples Nacional (SIMEI) teve como objetivo a formalização dos profissionais que atuavam de forma autônoma.

Antes de se entender como esse sistema de simplificação tributária funciona, se faz necessária a conceituação de alguns termos, já que tal recurso tem sua utilização limitada, não sendo possível a adoção por qualquer empresa. A primeira relaciona-se a definição de empresário, que segundo art. 966 da Lei nº. 10.406/2002 são pessoas que exercem “profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços” (OLIVEIRA, 2002, p.250)

Portanto todos aqueles que exercem ou que exerciam anteriormente a alteração do código civil brasileiro, alguma atividade seja ela comercial, industrial ou de prestação de serviços passam a ser considerados empresários. Fato era que tais empreendedores em sua maioria não eram formalizados, com o advento dessa alteração e com ela a desburocratização do registro de suas atividades econômicas e a conseqüente redução dos encargos para abertura e manutenção de suas atividades econômicas, grande parte desses empreendedores puderam regularizar sua situação e contribuir mesmo que com menor carga tributária para a manutenção do Estado.

Cabe ressaltar que ser empresário não é unicamente requisito para a opção pelo sistema tributário simplificado aqui tratado, para tal é necessário que o empresário atue de forma individual sendo assim considerado empreendedor individual.

Segundo dados extraídos do portal do empreendedor atualmente o Brasil possui 3.920.593 empreendedores cadastrados na modalidade SIMELI, conforme Gráfico 2:



Faixa Etária.

Fonte: elaborado pela autora com base em dados obtidos no portal do empreendedor extraídos em: 03/05/2014 às 12:00h.

Segundo manual divulgado pela Receita Federal do Brasil para ser considerado Microempreendedor Individual (MEI) o empresário deve atender aos seguintes requisitos

- Receita bruta acumulada no ano-calendário anterior de até R\$ 36.000,00 (valor válido até 31/12/2011) e de até R\$ 60.000,00 (a partir de 01/01/2012);
- Seja optante pelo Simples Nacional;
- Exerça tão-somente atividades constantes do Anexo único da Resolução CGSN nº 58/2009 (válido até 31/12/2011) e, a partir de 01/01/2012, do Anexo XIII da Resolução CGSN nº 94/2011;
- Possua um único estabelecimento;
- Não participe de outra empresa como titular, sócio ou administrador;
- Não contrate mais de um empregado, observado o disposto no art. 96 da Resolução CGSN nº 94/2011. (RFB, 2013, p. 4)

Essas limitações permitem que o princípio anteriormente mencionado seja cumprido de acordo com as determinações da constituição federal

brasileira. Atendidos tais requisitos o empreendedor poderá optar pelo recolhimento através do SIMEI.

O SIMEI é um regime que permite que o empresário recolha em uma única guia todos os impostos através da utilização de uma alíquota fixa, a previsão legal para tal opção consta no art. 18-A da Lei nº. 123/2006 quando a mesma menciona que o MEI “poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês”. (BRASIL, 2006, art. 18-A). A concessão desse benefício foi um grande incentivo, para que os trabalhadores informais realizassem sua formalização.

Tamanho foi à simplificação que o MEI somente desembolsa o valor de R\$ 36,20, referente à contribuição previdenciária patronal, R\$ 1,00 a título de Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) caso seja contribuinte ou R\$ 5,00 de Imposto sobre Serviços (ISS). (PORTAL DO EMPREENDEDOR).

Não somente os custos relacionados ao valor dos impostos a serem arrecadados mais também os custos de conformidade que segundo Bertolucci e Nascimento (2002) são os gastos relacionados com a execução de determinadas obrigações impostas por legislações e normas aos contribuintes como o envio de declarações, enquadramento de acordo com as alterações impostas por legislações, autuações etc.

Os empresários enquadrados como MEI, caso não contratem o funcionário que a legislação permite, somente terão que elaborar duas declarações um relatório mensal de receitas conforme modelo no Anexo I e uma declaração anual simplificada com informações sobre o faturamento e informações referentes a contratação de empregado (caso haja). O relatório mensal deve ser elaborado e enviado até o dia 20 subsequente ao mês da receita, quanto a declaração anual simplificada para o empreendedor individual (DASN-SIMEI) deve ser enviada à Receita Federal do Brasil (RFB) até o ultimo dia de maio do ano subsequente. (Lei 139/2011)

Pode-se observar através do exposto que a introdução de um modelo simplificado de forma a incentivar os trabalhadores autônomos a realizarem sua formalização foi, em certo ponto eficiente, a medida que grande número de

empreendedores realizou tal ato como demonstra Gráfico 1 demonstrado anteriormente e contribui também para o aumento das receitas tributárias previdenciárias, estaduais e municipais.

2.2.1.2.2 Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional

O Simples Nacional, assim como o anteriormente mencionado, Empreendedor Individual, tem como objetivo instituir tratamento tributário diferenciado para aquelas instituições que possuem as características necessárias para o enquadramento nesse regime tributário. Esse sistema de tributação é tido como uma estratégia governamental para fomentar o desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte.

A Constituição de 1988 adotou o princípio da proporcionalidade, ao destinar as microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) princípios de Ordem Econômica singulares, conforme é descrito no Inciso IX do art. 170 que trata do favorecimento e proteção da legislação fiscal em todo território brasileiro. (COSTA, 2010, p.14)

A instituição desse modelo de tributação teve como objetivo desonerar a carga tributária, das micro e pequenas empresas e, assim garantir sua sobrevivência no mercado globalizado. A publicação da Lei nº 123/2006 fez valer a instituição desse sistema.

“A LC nº 123/06 estabelece normas gerais relativas à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação.” (FABRETTI; FABRETTI; FABRETTI, 2010, p. 71)

Em seu artigo 1º, a Lei Complementar 123/06, menciona que através dela são estabelecidas as normas gerais relacionadas ao tratamento diferenciado oferecido pelo Simples Nacional, dando ênfase em seus incisos I ao III às normas relacionadas à apuração e recolhimento dos impostos, as obrigações trabalhistas e previdenciárias, as obrigações acessórias e, ao acesso a crédito e ao mercado.

Podem optar por esse regime de tributação as microempresas e as empresas de pequeno porte. A LC nº 123/06 traz a definição de microempresas e empresas de pequeno porte, segundo incisos I e II do art. 3º dessa lei, além de atender aos critérios constantes no art. 966 do Código Civil brasileiro, as empresas que desejam se enquadrar como micro ou pequena empresa, devem ter um faturamento limitado. Para que seja enquadrada como microempresa deverá nos termos deste artigo ter auferido receita bruta anual de no máximo R\$ 360.000,00 e para ser considerada empresa de pequeno porte a receita bruta tem que estar no intervalo de R\$ 360.000,00 à R\$ 3.600.000,00.

De acordo com o §1 do art. 3º da LC 123/06, a receita bruta é o “produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.” (Lei 123/06)

Segundo Barros e Souza (2008) o Simples Nacional entrou em vigor a partir em 1º de Julho de 2007 revogando as legislações anteriores que tratavam do tratamento diferenciado dado às microempresas e empresas de pequeno porte.

Nesse mesmo ano foi instituído pelo Decreto nº 6.038, o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), esse órgão ficou responsável desde então por tratar dos aspectos tributários relacionados ao Simples Nacional.

Os aspectos tributários tratados pelo CGSN, estão expressos no art. 3º incisos I a IV do Decreto nº 6.038 de 7 de fevereiro de 2007 com alterações dadas pelo Decreto nº 8.217 de 2014, conforme demonstrado abaixo:

I – apreciar e deliberar acerca da necessidade de revisão dos valores expressos em moeda na Lei Complementar nº 123, de 2006.

II – elaborar e aprovar seu regimento interno, no prazo máximo de trinta dias após sua instalação.

III – regulamentar a opção, exclusão, vedações, tributação, fiscalização, arrecadação e distribuição de recursos, cobrança, dívida ativa, recolhimento, rede arrecadadora, fatores modificadores da base de cálculo, tributação por valores fixos, isenções e reduções, abrangência, restituição, compensação, consultas de tributos de competência estadual e municipal, processos administrativos e judiciais, regimes de apuração de receita, cálculo, declarações e outras obrigações acessórias, parcelamento e demais matérias relativas ao Simples Nacional, incluído o Microempreendedor Individual; e,

IV – expedir resoluções necessárias ao exercício de sua competência. (DECRETO Nº 6.038/2007, art. 3º)

Através do exposto observa-se que o CGSN é responsável por grande parte dos aspectos tributários do Simples Nacional, seja determinando os aspectos referentes à apuração do tributo unificado até a repartição das receitas tributárias advindas desse sistema de tributação.

A gestão do Simples Nacional é realizada pelos órgãos demonstrados na Figura 3.

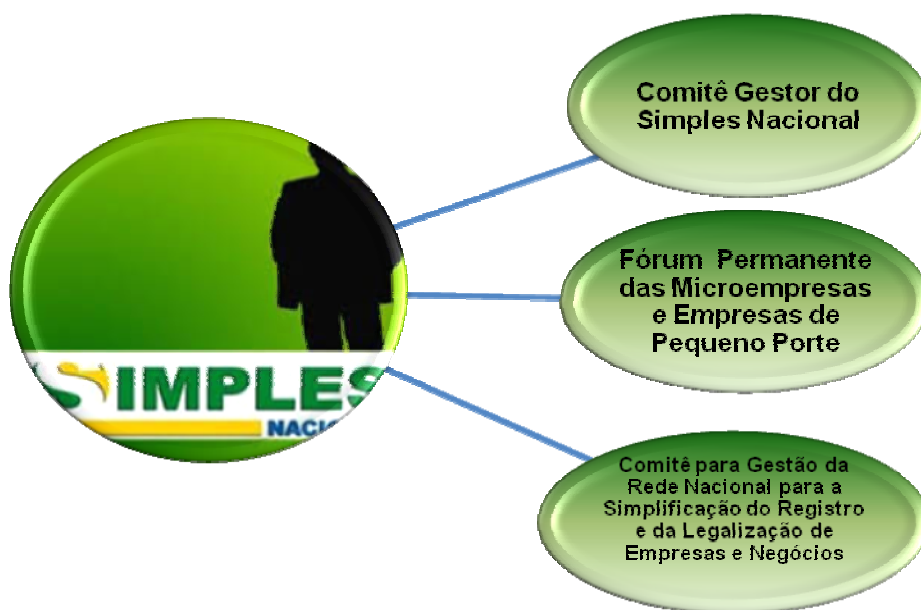


Figura 3: Instâncias que compõem a gestão do Simples Nacional

Fonte: elaborado pela autora

Segundo art. 2º § 6º da LC 123/2006 a função do Comitê Gestor do Simples Nacional é “regulamentar a opção regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime”.

Com relação ao Fórum das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no art. 2º § 5º da LC 123/2006 é mencionado como sua função

orientar e assessorar a formulação e coordenação da política nacional de desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como acompanhar e avaliar a sua implantação, sendo presidido e coordenado pela Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República.

Quanto ao Comitê para Gestão da Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios cabe segundo § 7º do art. 2º da LC 123/2006 “regulamentar a inscrição, cadastro, abertura, alvará, arquivamento, licenças, permissão, autorização, registros e demais itens relativos à abertura, legalização e funcionamento de empresários e de pessoas jurídicas de qualquer porte, atividade econômica ou composição societária”.

Conhecidos os critérios para inclusão das empresas nesse regime tributário e as instâncias envolvidas no seu gerenciamento, passa-se agora a conhecer quais impostos estão inclusos nesse sistema e como são realizados os procedimentos para cálculo dos mesmos.

O Simples Nacional possui como característica primordial o recolhimento unificado de vários tributos através de um único documento denominado Documento de Arrecadação Simplificada do Simples Nacional (DAS). Ao efetuar o pagamento do DAS, a empresa estará recolhendo segundo art. 13 da LC nº 123/06 os seguintes tributos: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

“O valor devido mensalmente [...] é calculado mediante aplicação da alíquota constante na tabela correspondente sobre a Receita Bruta do período de apuração”. (BARROS; SOUZA; 2008; p. 2)

Conforme menciona do por Barros e Souza (2008) o cálculo dos impostos é efetuado mediante a aplicação de uma única alíquota, para determinação de qual alíquota deverá ser aplicada duas informações são de extrema necessidade, a atividade desempenhada pela entidade e o valor da sua receita bruta.

A informação relacionada à atividade desempenhada pela organização faz-se necessária tendo em vista que a LC nº 123/06 menciona que o valor devido deve ser determinado através da aplicação de uma ou mais das

alíquotas constantes nos anexos I ao V, esses anexos foram incluídos, mediante alteração dada a essa lei pela LC nº 139/11. O Quadro 3 demonstra uma relação entre atividade e alíquotas:

Quadro 3: Aplicação da tabela x atividade relacionada à receita

Tabela a ser aplicada	Atividade relacionada à receita
Anexo I	Revenda de mercadorias
Anexo II	Venda de mercadorias por elas industrializadas:
Anexo III	Locação de bens e prestação de serviços não relacionados §§ 5º-C e 5º - D do art. 18 da LC. 123/06
Anexo IV	Prestação de serviços relacionadas no §5º C do art. 18 da LC. 123/06
Anexo V	Prestação de serviços relacionadas no §5º D do art. 18 da LC. 123/06

Fonte: Adaptação da Resolução nº 94 do Comitê Gestor do Simples Nacional de 29 de novembro de 2011.

Após efetuar o enquadramento da receita ao anexo pertencente à entidade deverá determinar a alíquota a ser aplicada tendo como base o faturamento dos últimos 12 meses de atividade da organização. (Lei 123/06).

Percebe-se através do exposto um aumento da complexidade na apuração dos impostos devidos em relação ao regime tributário anteriormente mencionado SIMEI.

Quanto às obrigações acessórias em seu art. 25 a LC nº 123/06 menciona que:

a microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CSGN....

Observa-se que quanto às obrigações acessórias o Simples Nacional apresenta características similares ao regime proposto ao empreendedor individual à medida que os integrantes do Simples Nacional assim como os enquadrados no SIMEI somente enviarão à Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB) uma declaração simplificada.

O Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional mostra-se como alternativa para promover o desenvolvimento das micro e pequenas empresas a partir do momento que simplifica processos de abertura, prestação de informações junto a SRFB e reduz a carga tributária incidente sobre essas entidades, diminuindo assim os custos para manutenção das atividades.

2.2.1.2.3 Regime de tributação com base no lucro presumido: uma tributação simplificada

O Lucro Presumido, assim como os regimes anteriormente mencionados, tem como finalidade simplificar o processo de cálculo e recolhimento de tributos, porém essa simplificação envolve somente os seguintes tributos federais: IRPJ e CSLL. Segundo Fabretti, Fabretti e Fabretti (2013) o lucro presumido permite o cálculo desses tributos sem haver a necessidade de apuração do lucro real da entidade, o que implicaria em maiores controles contábeis.

Introduzido na legislação tributária brasileira pelo Decreto Lei nº 5.844/43, inicialmente esse sistema era destinado às pequenas empresas, o que evidencia como nos regimes mencionados anteriormente, o fomento as atividades e a permanência no mercado dessas entidades, reduzindo seus custos com relação à apuração dos impostos a serem recolhidos. (OLIVEIRA, 2009)

Esse regime pressupõe como o próprio nome diz a presunção do lucro da entidade, que em tese sempre apresentará resultado positivo. A presunção é feita através da aplicação de um percentual sobre as receitas obtidas dentro do período de apuração. Inicialmente esse percentual era uma alíquota fixa não importando a atividade desenvolvida pela entidade, atualmente há diferenciação entre as alíquotas conforme o segmento em que a organização atua (OLIVEIRA, 2009; DECRETO LEI Nº 5.844/43), o Quadro 4 demonstra a relação entre a atividade desempenhada e a alíquota incidente:

Quadro 4: Relação Atividades geradoras de receita x percentual de presunção

Atividades geradoras da receita	Percentual aplicado
- Revenda para consumo de combustíveis (petróleo, álcool etílico carburante e gás natural).	1,6%
- Venda de mercadoria ou produto (exceto revenda de combustíveis). - Transporte de cargas. - Serviços hospitalares. - Atividade Rural. - Industrialização com materiais fornecidos pelo contratante. - Construção por empreitada com emprego de materiais próprios. - Quaisquer outras atividades (exceto prestação de serviços) para o qual não haja percentual aplicado específico.	8%
- Serviços de transporte (exceto cargas) - Serviços (exceto hospitalares, de transporte e de sociedade civil de profissão regulamentada, cuja receita bruta anual não seja superior a R\$ 120.000). - Instituições Financeiras e as entidades a elas equiparadas.	16%
- Serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico, inclusive os prestados por sociedades civis de profissão regulamentada. - Intermediação de negócios. - Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direito de qualquer natureza. - Factoring. - Construção por administração ou empreitada unicamente de mão de obra.	32%

Fonte: Andrade; Lins e Borges (2013)

Como se observa as alíquotas de presunção, utilizadas para apuração da base de cálculo do IR e da CSL, passaram a ser determinadas conforme a atividade desenvolvida pela organização essa alteração fez diminuir as distorções anteriormente existentes quando aplicava-se uma única alíquota independentemente do segmento em que a entidade operava.

O conceito de Lucro Presumido foi se modificando ao longo dos anos, caminhando em duas direções: a primeira, no sentido de excluir as grandes empresas e o sistema financeiro e estimular a adesão dos contribuintes menores (que constituem grande parte das pessoas jurídicas do País); a segunda, com o objetivo claro de aumentar a arrecadação, retirando da receita bruta (para aplicar as alíquotas de presunção) as receitas não-operacionais e aumentando o número de alíquotas (com percentuais mais altos), de acordo com a atividade de cada contribuinte. (OLIVEIRA, 2009, p. 61)

Para opção por esse regime tributário a instituição interessada não deve estar obrigada a apuração pelo regime Lucro Real, há também assim como no SIMEI e no Simples Nacional a limitação com relação às receitas, conforme demonstra art. 13 da LC nº 9.718/98 com as alterações dadas pela LC nº 12.814/13:

a pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013) (Vide parágrafo único do art. 9º, da Lei nº 12.814/2013) (LC nº 9.718/93, art. 13)

Há também aqui a diferenciação com relação às alíquotas de IR e CSL, ao contrário dos regimes mencionados em anteriormente onde há uma alíquota para cada faixa de faturamento e atividade, o lucro presumido faz uso para apuração desses impostos das mesmas alíquotas utilizadas pelo regime Lucro Real, a saber, 15% (IR) e 9% (CSL).

O percentual de presunção deve ser aplicado somente a receita operacional da entidade sendo as demais receitas tributadas em seu valor integral.

Como percebe-se o regime com base no Lucro Presumido não engloba todos os impostos principais que devem ser recolhidos por uma entidade, trata-se da simplificação da apuração somente do IR e da CSL, os tópicos a seguir mencionaram como é o tratamento tributário dos tributos que não estão inclusos neste regime.

2.2.1.2.3.1 Principais tributos não incluídos no regime tributário com base no Lucro Presumido

Nesta seção serão apresentados os principais tributos a serem apurados e recolhidos pelas entidades que não fazem parte do regime tributário com base no lucro presumido.

2.2.1.2.3.1.1 Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS)

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) previsto na CF/88 em seu art. 155, inciso II foi regulamentado pela LC. nº. 87, de 13 de setembro de 1996 (LEI KANDIR).

Segundo Varsano (1998) a emissão da LC. nº 87/96 preencheu lacuna deixada pela CF/88 e introduziu também alterações significativas nas características deste imposto:

Primeiro, aproximou-o do conceito teórico de imposto sobre o valor adicionado (IVA), ao estabelecer que todos os insumos produtivos gerarão crédito do imposto pago anteriormente pelo adquirente. Segundo, assemelhou o ICMS — que era um IVA tipo produto bruto — a um IVA tipo consumo, ao permitir que os contribuintes se creditem do imposto pago sobre bens que incorporarem a seus ativos permanentes. E, terceiro, adotou, enfim, o princípio de destino no comércio exterior, ao desonerar as exportações de produtos primários e industrializados semi-elaborados — que ainda eram tributadas — e assegurar o aproveitamento dos créditos de imposto que o exportador vier a acumular. (VARSANO, 1998, p.1)

Segundo Martins e Bonadio (2014) afirmam que no regime tributário Lucro Presumido o ICMS apurado sofre dedução relativa ao crédito referente à aquisições de mercadorias, o que não acontece no Simples Nacional.

A base de cálculo do ICMS pode ser composta de quatro formas, conforme demonstra Quadro 5:

Quadro 5: Composição da base de cálculo do ICMS.

O valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria.

O valor total da operação, compreendendo o fornecimento da mercadoria e a prestação de serviço.

No desembaraço aduaneiro, a soma das seguintes parcelas: o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, imposto de importação (II), imposto sobre produtos industrializados (IPI), imposto sobre operações de câmbio (IOC), quaisquer despesas aduaneiras, PIS e COFINS s/ importação.

O valor das operações de que decorrer a entrada da mercadoria destinada ao uso ou consumo ou ativo fixo, sendo o imposto a pagar resultante da aplicação, sobre a base de cálculo, do percentual equivalente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Fonte: Adaptado de Andrade, Lins e Borges (2013)

Andrade, Lins e Borges (2013) afirmam que com relação as alíquotas estas são determinadas pelos Estados sendo que os mesmos tem essa deliberalidade implicando na existência de diversas alíquotas referentes ao ICMS.

Através do exposto observa-se que não há tratamento diferenciado no que diz respeito à redução de alíquotas de ICMS para as empresas tributadas com base no lucro presumido, porém estas podem se utilizar dos créditos relacionados às mercadorias adquiridas.

2.2.1.2.3.1.2 Imposto sobre Serviços (ISS)

O Imposto sobre Serviços é tributo de competência municipal conforme menciona art. 156 inciso III da CF/88.

A Lei complementar que dispõe sobre o Imposto sobre serviços (ISS) é a de nº 116 publicada em 31 de julho de 2003.

A determinação das alíquotas mínimas e máximas, incidentes sobre a base de calculo do ISS, serão determinadas por lei complementar. (CF/88)

Caberá também à LC a determinação quanto às regras e as condições em que ocorrerão isenções, incentivos e benefícios relacionados à arrecadação desse tributo. (CF/88)

No caso do ISS existe a autonomia na determinação das alíquotas o que implica na existência de variadas alíquotas e até mesmo o recolhimento sob um valor fixo, como ocorre em Belo Horizonte, através do recolhimento do ISS sob a atividade profissional e não sob o faturamento, sendo que o município mantém as duas possibilidades de recolhimento.

2.2.1.2.3.1.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

O Imposto sobre Produtos Industrializados é um tributo de competência federal, que tem como fatos geradores segundo art. 46 da LC. nº 5.172/66 o desembaraço aduaneiro de produtos advindos do exterior, a saída de produtos industrializados de estabelecimento industrial ou a sua arrematação quando da apreensão do produto.

A base de cálculo do IPI segundo art. 47 incisos I a III, da LC. nº 5.172/66, conforme descrito no Quadro 6.

Quadro 6: Situação de incidência x formação da base de cálculo do IPI.

Situação	Base de Cálculo
Desembaraço aduaneiro	O preço normal acrescido do imposto sobre a importação, das taxas exigidas para a entrada do produto no país e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigidos.
Saída do estabelecimento industrial	O valor da operação de que decorre a saída da mercadoria ou na falta desse valor o preço corrente da mercadoria ou de mercadoria similar no mercado atacadista da praça do remetente.
Arrematação	O preço da arrematação.

Fonte: Adaptação art. 47 da CF

O IPI não tem como característica a cumulatividade o que implica na possibilidade de compensação do valor apurado devido pela entidade como valor pago pela aquisição de mercadorias ou produtos utilizados no processo produtivo.

Segundo art. 153 §3º inciso I da Constituição Federal de 1988, o IPI é um imposto seletivo que tem como base a essencialidade do produto, esse caráter faz com que as alíquotas utilizadas para a apuração desse tributo sofram alterações, basicamente quanto mais essencial o produto menor a alíquota incidente sobre sua base de cálculo, podendo chegar até mesmo a alíquota zero.

As alíquotas do IPI estão expressas na Tabela de incidência do IPI (TIPI) disponibilizada no sitio da Receita Federal do Brasil.

O prazo para recolhimento do IPI segundo informações contidas no site da Receita Federal do Brasil são os constantes no Quadro 7.

Quadro 7: Prazo para recolhimento do IPI

Situação	Data para pagamento
Importação	antes da saída do produto da repartição que processar o despacho
Cigarros que contenham tabaco	até o décimo dia do mês subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores.
Demais produtos	até o vigésimo quinto dia do mês subseqüente ao de ocorrência dos fatos geradores

Fonte: Adaptado de informações contidas no site da RFB. Acesso em 19/06/2014

Caso a data de vencimento recaia em dia não útil o recolhimento deverá ser antecipado.

2.2.1.2.3.1.4 Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS)

O Programa de Integração Social (PIS) é um tributo que tem como fato gerador a existência de faturamento mensal.

O faturamento mensal é entendido como sendo “o total das receitas auferidas pela Pessoa Jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (ANDRADE; LINS; BORGES, 2013, p. 132)

Segundo Rezende, Pereira e Alencar (2010) o Programa de Integração Social é uma contribuição que possui função fiscal o que implica na arrecadação de determinado valor.

No caso do Lucro Presumido o regime que recai sobre o seu processo de apuração é o da cumulatividade o que impede a compensação de valores pagos anteriormente na aquisição de insumos para a produção.

“As alíquotas são aplicadas ao valor da receita bruta, ajustada por algumas exclusões permitidas na legislação, em geral relacionadas a itens que não se configuram como receitas (devoluções, abatimentos, reversões de provisões)” (REZENDE; PEREIRA; ALENCAR, 2013, p. 71).

A alíquota incidente nesse regime é de 0,65% sobre o faturamento da entidade.

2.2.1.2.3.1.5 Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) mantém basicamente os mesmos critérios de apuração utilizados para cálculo do PIS, incidência cumulativa e fato gerador a obtenção de receita.

A alíquota que incide sobre a base de cálculo da COFINS para é empresas do lucro presumido é 3%.

2.2.1.2.3.2 Principais obrigações fiscais federais das empresas optantes pelo regime tributário lucro presumido

No que tange as obrigações fiscais das empresas optantes pelo regime Lucro Presumido, essas tem seus custos de conformidade aumentados em relação aos regimes anteriormente citados.

“Os Custos de Conformidade à tributação – *compliance costs of taxation*, em inglês – correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes.” (BERTOLUCCI, 2001, p. 6)

As empresas optantes pelo lucro presumido deverão elaborar as seguintes declarações federais: Escrituração Contábil Digital (ECD), Escrituração Fiscal Digital- Contribuições (EFD- Contribuições), Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (DIRF), Guia do FGTS e Informações à Previdência Social (GFIP/SEFIP).

O objetivo desta pesquisa não é demonstrar detalhadamente os procedimentos para elaboração destas declarações e sim evidenciar o aumento da complexidade em relação a outros regimes tributários demonstrando em que ponto os custos das organizações são afetados, por tal aumento.

A ECD tem como objetivo fornecer ao fisco informações contábeis da entidade, nesse demonstrativo serão anexados, segundo Instrução Normativa RFB Nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013, livro diário, livro razão e livro balancetes diários, balanços e fichas de lançamentos comprobatórios dos lançamentos deles prescritos. Essa declaração deve ser enviada anualmente.

A EFD- Contribuições segundo Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, é a declaração onde serão evidenciadas para o fisco um conjunto de informações contendo a escrituração de documentos fiscais, o registro de apuração das contribuições PIS e COFINS referente às operações e prestações exercidas pela organização, essa declaração deve ser enviada mensalmente.

A DIPJ segundo art. 5º da IN SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998 deverá conter informações do exercício anterior relacionados aos seguintes

tributos: IRPJ, IPI, CSLL, PIS/PASEP e COFINS, essa declaração é enviada anualmente.

A DIRF nessa declaração, segundo IN. SRF nº 108 de 28 de Dezembro de 2001, são enviadas informações referentes às retenções de IR efetuadas tanto de pessoas físicas como pessoas jurídicas, essa declaração deve ser enviada anualmente.

A GFIP/SEFIP enviada mensalmente essa declaração deve conter “os dados da empresa e dos trabalhadores, os fatos geradores de contribuições previdenciárias e valores devidos ao INSS, bem como as remunerações dos trabalhadores e valor a ser recolhido ao FGTS”. (RFB)

Como demonstrado o regime lucro presumido aumenta significativamente o número de declarações que devem ser enviadas pela entidade optante por tal regime, esse fato implica no aumento dos custos de conformidade.

2.2.1.2.4 Regime de tributação com base no lucro real

O regime tributário com base no lucro real consiste numa forma de apuração do IRPJ e da CSLL, em que a base cálculo é composta pelo resultado contábil obtido pela organização ajustado por adições e exclusões de determinadas despesas. (ANDRADE; LINS; BORGES, 2013)

A legislação fiscal brasileira [...] aproveitou o fato de que a contabilidade confronta receitas e despesas (inclusive custos) da pessoa jurídica para apurar o lucro líquido e o utilizou como base na apuração do lucro tributável denominado “lucro real” que difere do lucro líquido por haver ajustes decorrentes de adições e exclusões previstas na legislação tributária. (RULLO, 2008, p. 13)

A necessidade de efetuar ajustes ao Lucro Contábil deve-se ao fato de a legislação societária permitir a dedução de despesas que não são permitidas pela legislação fiscal.

A legislação vigente determina que algumas entidades devem por obrigatoriedade adotar o regime de tributação com base no lucro real. São obrigadas a adotar o Lucro Real, segundo as entidades que no ano calendário

anterior tenha auferido receita total superior a R\$ 78.000.000,00, que sejam instituições financeiras, que tenha obtido algum ganho proveniente do exterior, que possuam algum benefício fiscal ou que tenha efetuado o pagamento mensal do IRPJ por estimativa. (RIR/99; Lei nº 9.430/96). Para tais entidades não há a faculdade no que tange a determinação da forma para cálculo do IRPJ e da CSLL.

Como mencionado anteriormente para chegar-se a base de cálculo do IRPJ e da CSLL faz-se necessário o ajuste do lucro contábil através de adições e exclusões.

Assim, o que se julgar imprescindível, para a atividade operacional da empresa, será considerado dedutível (como despesa operacional), da mesma forma que todos os gastos desnecessários para a realização da atividade-fim da empresa (operação) serão definidos como indedutíveis (não dedutíveis) (ANDRADE; LINS; BORGES, 2013, p.20)

São consideradas adições os valores deduzidos do lucro contábil que não consideradas dedutíveis para a legislação do IRPJ segundo art. 249 parágrafo único do RIR/99, incluem-se no escopo das adições:

- I - ressalvadas as disposições especiais deste Decreto, as quantias tiradas dos lucros ou de quaisquer fundos ainda não tributados para aumento do capital, para distribuição de quaisquer interesses ou destinadas a reservas, quaisquer que sejam as designações que tiverem, inclusive lucros suspensos e lucros acumulados (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 43, § 1º, alíneas "f", "g" e "i");
- II - os pagamentos efetuados à sociedade civil de que trata o § 3º do art. 146 quando esta for controlada, direta ou indiretamente, por pessoas físicas que sejam diretores, gerentes, controladores da pessoa jurídica que pagar ou creditar os rendimentos, bem como pelo cônjuge ou parente de primeiro grau das referidas pessoas (Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, art. 4º);
- III - os encargos de depreciação, apropriados contabilmente, correspondentes ao bem já integralmente depreciado em virtude de gozo de incentivos fiscais previstos neste Decreto;
- IV - as perdas incorridas em operações iniciadas e encerradas no mesmo dia (day-trade), realizadas em mercado de renda fixa ou variável (Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 3º);
- V - as despesas com alimentação de sócios, acionistas e administradores, ressalvado o disposto na alínea "a" do inciso II do art. 622 (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso IV);
- VI - as contribuições não compulsórias, exceto as destinadas a custear seguros e planos de saúde, e benefícios complementares assemelhados aos da previdência social, instituídos em favor dos empregados e dirigentes da pessoa jurídica (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, inciso V);

VII - as doações, exceto as referidas nos arts. 365 e 371, caput (Lei n^o 9.249, de 1995, art. 13, inciso VI);

VIII - as despesas com brindes (Lei n^o 9.249, de 1995, art. 13, inciso VII);

IX - o valor da contribuição social sobre o lucro líquido, registrado como custo ou despesa operacional (Lei n^o 9.316, de 22 de novembro de 1996, art. 1^o, caput e parágrafo único);

X - as perdas apuradas nas operações realizadas nos mercados de renda variável e de swap, que excederem os ganhos auferidos nas mesmas operações (Lei n^o 8.981, de 1995, art. 76, § 4^o);

XI - o valor da parcela da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, compensada com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, de acordo com o art. 8^o da Lei n^o 9.718, de 1998 (Lei n^o 9.718, de 1998, art. 8^o, § 4^o).

Com relação às exclusões estas representam valores que tem sua dedutibilidade permitida pela legislação fiscal e não foram deduzidos para a computação do lucro líquido da entidade. Podem ser deduzidos também os prejuízos fiscais de anos anteriores limitado a 30% do lucro líquido ajustado do período. (ANDRADE; LINS; BORGES; 2013).

Assim como o lucro presumido, esse regime é utilizado para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, os demais impostos são calculados tendo por base de cálculo outros valores que podem não corresponder ao mesmo valor da base para apuração do IRPJ e da CSLL.

Com relação a semelhança existente entre lucro presumido e lucro real no que diz respeito aos demais impostos a diferença existe apenas no que tange ao recolhimento do PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento, que aqui assumem o caráter não cumulativo, o que permite a dedução pela entidade dos créditos assumidos nas aquisições de serviços/mercadorias do valor devido e tem suas alíquotas majoradas para 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS).

2.2.2. Sistema tributário e regimes tributários na Alemanha

2.2.2.1 O sistema tributário alemão

“A Alemanha é uma república federativa com um sistema parlamentarista de governo formado por uma estrutura bicameral”. (BARBOSA *et al*, 1998)

“Quando se fala em uma federação não se pode deixar de considerar que se está falando de uma forma de Estado descentralizada, composta de, pelo menos, duas esferas, que de forma harmônica e coesa constituem a federação”. (BARBOSA, 2011, p.1)

Nesse país conforme menciona Barbosa *et al.* (1998):

A legislação tributária é uniforme e centralizada. Todos os impostos são estabelecidos de acordo com o mesmo código nacional. A jurisdição sobre a receita tributária, as categorias de impostos e a competência tributária de cada nível de governo estão determinadas na Constituição de 1949. Um princípio fundamental da Constituição é o de cooperação recíproca entre governos federal e estadual e entre os próprios estados. A receita dos impostos de renda, da pessoa física e da pessoa jurídica, e do imposto sobre valor adicionado é partilhada entre os governos federal e estadual. (BARBOSA *et al.*, 1998, p. 49)

O sistema tributário alemão possui em sua estrutura 40 impostos, existindo a presença de impostos de caráter direto e indireto. (HACKE, 2013). Porém, os impostos que contribuem com a maior parcela da receita tributária alemã são: o imposto de renda pessoa física, o imposto de renda pessoa jurídica, o imposto sobre folha de pagamento e o imposto sobre valor agregado. O sistema tributário alemão apresenta assim como o sistema brasileiro apresenta o mecanismo de repartição das receitas tributárias. Os tributos que compõe esse sistema de repartição são denominados impostos conjuntos e coincidentemente são os impostos que contribuem com a maior parcela dos recursos auferidos pelo fisco alemão (BARBOSA *et al.*, 1998)

As competências com relação à legislação tributária são determinadas no art. 105 da Lei fundamental da Alemanha, como dito anteriormente o federalismo constitui uma forma descentralizada de governo que concede poder de legislar não somente à Federação, mas também aos Estados e Municípios, segundo art. 105 da Lei Fundamental Alemã no que tange a legislação tributária cabe somente à Federação legislar sobre as matérias tributárias relacionadas as operações aduaneiras, aos monopólios fiscais e também sobre outros impostos cujas receitas são parcialmente ou totalmente da Federação. Segundo esse mesmo artigo, aos Estados compete legislar sobre os impostos locais de consumo e também possuem liberalidade na determinação da alíquota do imposto sobre a renda imobiliária. Com relação

aos municípios esses podem determinar as alíquotas do imposto territorial e do imposto industrial.

Como demonstrado o sistema tributário alemão é descentralizado sendo que a maior parte da legislação referente a tal sistema é atribuída à Federação que distribui os recursos arrecadados com Estados e Municípios, seguindo as determinações legais, a seguir serão apresentados os principais impostos que compõe o Sistema Tributário Alemão.

2.2.2.2 Principais impostos presentes no sistema tributário alemão

Neste tópico serão abordados os principais impostos presentes no sistema tributário alemão.

2.2.2.2.1 Imposto de renda pessoa jurídica

O imposto de renda das pessoas jurídicas alemãs é determinado de acordo com a Lei do Imposto de Renda.

As sociedades anônimas residentes são consideradas como entidades tributáveis na Alemanha. Alguns tipos de sociedades anônimas são isentas de tributação do imposto de renda de pessoa jurídica, sendo que as principais são as seguintes: algumas sociedades anônimas públicas, fundos de seguro saúde e outros fundos sociais, pequenas companhias de seguro mútuo, partidos políticos e corporações com uma função de caridade. (BARBOSA *et al.*, 1998, p. 53)

A base de cálculo do IR alemão é a renda auferida pela entidade, seu período de apuração é anual. (LEI DO IMPOSTO DE RENDA ALEMÃO - *Körperschaftsteuergesetz (KStG)*)

A determinação da renda tributável é baseada nos resultados contábeis anuais, ajustados pelas provisões tributárias. A legislação permite que sejam feitas deduções relacionadas à todas as despesas operacionais das empresas. Despesas de aluguel, de juros, despesas de manutenção, depreciação para ativos fixos tangíveis e intangíveis de vida útil superior a um ano são alguns tipos de dedução permitidos. Impostos seletivos, sobre certos tipos de propriedade,

sobre transferências e os impostos locais das empresas também são dedutíveis do imposto de renda. (BARBOSA *et al.*, 1998, p.53)

A alíquota incidente sobre a base de cálculo é de 15% conforme menciona Lei do Imposto de Renda (Körperschaftsteuergesetz (KStG)) de 31 de agosto de 1978 com as alterações efetuadas em 2002 e em 2014.

2.2.2.2 Imposto sobre valor agregado

O imposto sobre valor agregado (IVA) como dito anteriormente é uma das principais fontes de receita tributária alemã. (HACKE, 2014)

O IVA é a segunda principal fonte de receitas, atrás do imposto sobre a renda, e a sua arrecadação é dividida em 50% para a União e 50% para os Estados. Além do IVA, o imposto sobre a renda e sobre a folha de pagamentos são divididos entre o governo central, estados e municípios. Os impostos de arrecadação exclusiva dos entes governamentais, ou seja, aqueles que não são partilhados, representam apenas 29% da receita global. (LANDIN; FOSECA; NABUCO, 2001, p. 42)

“O IVA é um imposto sobre o consumo e incide sobre a venda de bens e serviços e sobre a importação de bens. As alíquotas do IVA são fixadas “por dentro”.” (BARBOSA *et al.*, 1998, p. 54)

Atualmente a alíquota básica do IVA é de 19% sendo que a legislação atribui uma alíquota diferenciada de 7% para as seguintes atividades relacionadas à fabricação de alimentos, livros, panfletos, jornais, produtos agrícolas, aparelhos ortopédicos, objetos de arte e a transferência de direitos de autor. (LEI DO IVA; HACKE)

Como demonstrado, o Imposto sobre o valor agregado, é um imposto diretamente relacionado com o consumo, incidindo sobre as vendas, prestações de serviços e/ou importações efetuadas.

2.2.2.2.3 Imposto local sobre as empresas

O imposto local sobre as empresas constitui-se em um imposto municipal incidente sobre o lucro das entidades. (BARBOSA *et al.*, 1998)

A renda tributável é a mesma aplicada para fins de imposto de renda das empresas, incluindo alguns ajustes. Este imposto é regulado por uma lei federal e uma alíquota uniforme de 5% é instituída em toda a federação. Sobre esta base, os municípios aplicam um 'multiplicador', de forma que as alíquotas variam de acordo com o município. As alíquotas marginais deste imposto variam de 15% a 25.75%, dado que os multiplicadores variam de 300% a 515%. E a partir do momento que o imposto local das empresas é dedutível do imposto de renda das empresas, as alíquotas efetivas para ambos os impostos podem variar. (BARBOSA *et al.*, 1998, p.54)

Como mencionado o imposto local é um imposto de competência municipal que incide sobre os lucros das entidades. Os lucros ou rendas que compõem a base de cálculo de tal imposto são as mesmas presentes no cálculo do imposto de renda com a inclusão de alguns ajustes.

2.2.2.2.4 Imposto sobre propriedade

Segundo Barbosa *et al.* (1998):

O imposto sobre propriedade imobiliária é arrecadado anualmente pelos municípios e incide sobre o valor estimado da propriedade. O imposto é pago pelo proprietário, independentemente se é ou não sua residência. Da mesma forma que o imposto local das empresas, uma alíquota federal uniforme é instituída sobre a base e cada município utiliza um 'multiplicador' para o cálculo do imposto devido. No caso de propriedade das empresas, a alíquota federal é de 0,35%. O multiplicador varia de acordo com cada municipalidade e com o tipo de propriedade, se industrial ou rural. Os multiplicadores para propriedades industriais variam de 350 e 400% entre os municípios. (BARBOSA *et al.*, 1998, p. 54)

2.2.3. Sistema tributário e regimes tributários na China

2.2.3.1 O sistema tributário chinês

O atual sistema tributário chinês surgiu da reforma efetuada no ano de 1994, que instituiu nesse sistema impostos diretos, indiretos e outros impostos.

A reforma de 1994 é considerada a maior reforma efetuada pelo Estado desde a fundação da Nova China e a que representou a maior variedade de resultados significativos através da inclusão de um sistema tributário mais abrangente. (STATE OF ADMINISTRATION, 2014)

Observa-se que ao instituir várias reformas com implicações no campo tributário, a China busca orientar as mudanças de forma a propiciar as pequenas e médias organizações crescimento tanto em seu mercado interno como em seu mercado externo. (GICO JR.; VALADÃO; ALMEIDA, 2012)

Ao contrário de muitos outros países a Constituição chinesa não estabelece as regras relacionadas ao seu sistema tributário sendo que a única menção à tributação é feita nos arts. 13, 33 e 56 (WEIQUN, 2011)

Não obstante, não existe uma resposta clara na atual Constituição chinesa acerca dos princípios básicos de tributação, do arranjo do sistema básico para tributação e financiamento público, da divisão legislativa entre os diferentes níveis governamentais e da divisão da autoridade fiscal local e central. Essas falhas constitucionais são indubitavelmente desvantajosas para estabelecer princípios de tributação legítimos, proteger os direitos dos contribuintes e avançar o processo de construção do legislativo fiscal na China. (WEIQUN, 2011, p. 225)

Atualmente a China conta em seu sistema tributário com os seguintes impostos que são: Taxas de Consumo; Imposto de Aquisição de Veículo; Tarifas; Navios de carga de taxas impostas pelas autoridades aduaneiras; Imposto sobre Valor Agregado cobrado pelas autoridades aduaneiras; Manutenção da Cidade e Imposto sobre Construções; Imposto de Recursos; Imposto de Selo; Imposto sobre Imóveis; Imposto de Uso Territorial e Urbano; • Imposto sobre Valor Agregado de Terras; Imposto sobre Veículos e Embarcações; Ações Fiscais; Impostos sobre a Ocupação de Terras Agrícolas; Imposto sobre Tabaco em Folha; e Imposto partilhado (WEIQUN, 2011)

A China não possui em seu sistema fiscal, regimes tributários que favorecem determinados setores da economia, porém apresenta alguns incentivos fiscais que visam reduzir ou até mesmo isentar o pagamento de impostos pelas empresas. (STATE OF ADMINISTRATION, 2014)

Como observa-se através do exposto a China introduz reformas tributárias visando a simplificação de seu sistema tributário de forma a propiciar competitividade para as empresas que estão situadas em seu território.

2.2.3.2 Os principais impostos que compõe o sistema tributário chinês

Neste tópico serão demonstrados os principais impostos que as organizações que compõe o sistema tributário chinês.

2.2.3.2.1 Imposto sobre a Renda das empresas

O surgimento do imposto de renda das empresas que desenvolvem atividades no território chinês foi gradual, anteriormente ao ano de 2008 coexistiam no sistema tributário da China duas formas de tributação da renda diferenciando as entidades em empresas nacionais e estrangeiras e com impacto nos valores das taxas incidentes sobre tal renda. Após o ano de 2008 essas formas foram unificadas, passando a existir uma taxa unificada através da aprovação da Lei do Imposto de Renda. (WEIQUN, 2011)

O período de apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas no sistema tributário chinês é anual. A base de cálculo de tal imposto será formada por todas as rendas auferidas pela entidade reduzindo da mesma os rendimentos isentos, as deduções permitidas e os prejuízos de anos anteriores. (STATE OF ADMINISTRATION, 2014)

A taxa do imposto de renda corporativo é de 25%, mas algumas empresas desfrutam de alíquotas preferenciais. Assim como empresas de pequeno porte e baixo lucro desfruta, de 20% de alíquota; empresas avançadas em tecnologia e ciência que sejam apoiadas pelo Estado desfrutam de 15% de alíquota. (WEIQUN, 2011, p.236)

Através do exposto observa-se que o surgimento do Imposto sobre a Renda das Empresas foi implantado no sistema tributário chinês gradualmente.

A alíquota incidente sobre a renda auferida é de forma geral 25%, sendo admitido incentivos fiscais a determinadas empresas.

2.2.3.2.2 Impostos sobre propriedades

Os impostos sobre propriedades no sistema tributário chinês englobam todos os impostos locais que segundo Weiqun (2011) são: impostos sobre

propriedades, impostos sobre valor agregado de terras, ações fiscais, Impostos de Uso Territorial e Urbano e impostos sobre a ocupação de terras agrícolas.

Segundo o autor o imposto sobre propriedade tem como base a “propriedades nas cidades, cidades de condado, cidades administrativas, indústria e distritos mineiros” (WEIQUN, 2011, p. 238), sendo que para esse imposto são determinadas duas alíquotas, caso o imóvel destine-se ao uso pelo próprio contribuinte o percentual a ser aplicado será de 1,2% e caso o dono da propriedade mantenha tal bem para destinação ao aluguel a taxa que deverá ser aplicada é 12%, caso o proprietário alugue o bem pelo preço de mercado a alíquota incidente passa a ser de 4%. (STATE OF ADMINISTRATION, 2014)

O imposto sobre o valor agregado das terras tem como objeto de tributação a transferência de imóveis foi incluso no sistema tributário chinês em 01/01/1994. (WEIQUN, 2011)

“O imposto sobre valor agregado de terras deve ser cobrado em taxas progressivas com base na taxa de valor agregado, que é o quociente obtido do valor agregado dividido pelos valores totais de dedução”. (WEIQUN, 2011, 239), como demonstra o Quadro 8:

Quadro 8: Taxas progressivas do Imposto sobre valor agregado de terras

Grau	Taxa de Valor Agregado	Taxa
1	Não excedendo 50%	30%
2	Excedendo de 50% a 100%	40%
3	Excedendo de 100% a 200%	50%
4	Excedendo 200%	60%

Fonte: Weiqun (2011, p. 239)

O imposto denominado Ações fiscais incide sobre a aquisição de terras e propriedades, foi instituído em 1950 e, foi por duas vezes revisado a saber, nos anos de 1954 e 1997. (WEIQUN, 2011)

O Imposto de uso territorial e urbano foi incluso no sistema tributário chinês em 1988 e revisado em 2007, esse imposto tem suas alíquotas determinadas pelos governos municipais e deverá ser liquidado pelo contribuinte de forma parcelada. (WEIQUN, 2011)

O imposto sobre a ocupação de terras agrícolas foi criado em 1987 e revisado no ano de 2008, tem por objeto de tributação segundo Weiqun (2011, p.238) a “ocupação de terras agrícolas para construir propriedades e engajar-se em construções não agrícolas”.

Cada província, região autônoma e município deve definir o valor fiscal aplicável diferencialmente para cada condado (cidade) e subúrbio, mas o valor médio do imposto não deve ser menor que o valor médio do imposto especificado nos regulamentos. Este imposto é um imposto único, não é um imposto periódico. (WEIQUN, 2011, p.240)

Como pode observa-se através do mencionado acima são inúmeros os impostos que incidem sobre a propriedade no sistema tributário chinês.

2.2.3.2.3 Principais Impostos de consumo e outros impostos indiretos

O sistema tributário chinês tem como principais impostos indiretos: o imposto sobre valor agregado, taxas de consumo e impostos comerciais, possuindo também outros impostos com caráter indireto, porém com menor contribuição na parcela das receitas fiscais que são: impostos sobre recursos, manutenção municipal e impostos sobre construções e suplemento de impostos de educação também têm caráter de impostos indiretos. (WEIQUN, 2011).

O imposto sobre o valor agregado (IVA) chinês assim como o Imposto de Renda das empresas foi implantado de forma gradual a partir de 1984, sendo que o mesmo foi revisado por duas vezes, em 1984 e em 2008. Tanto pessoas físicas como pessoas jurídicas são contribuintes desse imposto, bastando que exerçam atividades comerciais, prestação de serviço de processamento, ou qualquer outra que agregue valor ao processo produtivo (WEIQUN, 2011; STATE OF ADMINISTRATION, 2014).

Os contribuintes desse imposto são classificados como contribuintes gerais e contribuintes de pequena escala, sendo que os segundos possuem alíquota menor para cálculo do imposto.

Para cálculo do imposto devido os contribuintes enquadrados como “contribuinte geral” deverão aplicar a alíquota de 17% (alíquota básica), as exportações são isentas de pagamento de tal imposto (alíquota 0), para os contribuintes de pequena escala a taxa é de 3% e por fim alguns setores terão uma tarifa diferenciada de 13%. (STATE OF ADMINISTRATION, 2014).

O Quadro 9 demonstra as alíquotas e esferas de aplicação para o IVA Chinês:

Quadro 9: Taxa do imposto sobre valor agregado na China

Contribuinte	Alíquota	Esfera da Aplicação
Contribuintes Gerais	Alíquota Básica 17%	Venda ou importação de mercadorias que não aquelas listadas abaixo, e serviços de processamento, reparos e substituições.
	Menor Alíquota 13%	1. Agricultura, silvicultura, produtos da pecuária, produtos aquáticos; 2. Óleos vegetais comestíveis e grãos duplicados; 3. Água de torneira, calefação, arrefecimento, fornecimento de ar quente, água quente, gás de hulha, gás de petróleo liquefeito, gás natural, gás metano, carvão/produtos de carvão para uso doméstico; 4. Livros, jornais, revistas (excluindo revistas e jornais distribuídos pelos correios); 5. Alimentos, fertilizantes químicos, produtos químicos agrícolas, maquinário agrícola e cobertura de filme plástico para agricultura; etc.
	Alíquota Zero	Exportação de mercadorias (exceto se de outro modo estipulado pelo Estado)
Contribuintes de Pequena Escala	3%	

Fonte: Weiqun (2011, p. 243)

Quanto ao prazo para recolhimento do valor devido o prazo normalmente é de 1 mês, podendo ser aplicado outros 6 prazos (1 dia, 3 dias, 5 dias, 10 dias, 15 dias e um trimestre - para contribuintes de pequena escala). (STATE OF ADMINISTRATION, 2014).

As taxas de consumo são um imposto de estágio único, ou seja, são arrecadadas apenas em um estágio, tal como produção, importação, subcontratação, processamento e venda a varejo (apenas para diamantes e jóias de ouro e prata). Elas são diferentes do imposto sobre valor agregado e dos impostos comerciais, nos quais o imposto é arrecadado em cada etapa, quando a transação é faturada. O índice das taxas de consumo possui três formas, taxa de imposto proporcional, taxa de imposto de valor fixo e taxa de imposto composto. Cada item tributável, mesmo de subdiretórios diferentes

em um item, tem diferentes alíquotas de impostos. (WEIQUN, 2011, p. 243).

As taxas e consumo incidem sobre pessoas físicas ou jurídicas que atuam na produção, processamento consignado ou importação de bens, sendo que em seu escopo são incluídos 14 itens. (STATE OF ADMINISTRATION, 2014).

Com relação aos Impostos Comerciais esses incidem sobre prestações de serviços, transferências de bens intangíveis ou comercialização de bens imóveis. (WEIQUN, 2011)

Como demonstrado por Weiqun (2011), possui alíquotas relacionadas ao segmento da pessoa física ou jurídica que executa a atividade relacionada (Quadro 10).

Quadro 10: Itens e alíquotas de impostos comerciais na China

Itens Tributários	Faixa de Tributação	Taxas
Transportes e comunicações	Embarque por terra, água, ar e/ou oleodutos, carga ou descarga	3%
Construções	Construção, instalação, reparo, decoração interior e outras obras de construção	3%
Serviços postais e de telecomunicações		3%
Serviços culturais e esportivos		3%
Entretenimento	Músicas, salão de bailes, caraoquês, discotecas, casas de chá, clubes de golfe, boliche e outras instalações para divertimento e entretenimento.	5% ~20%
Serviços bancários e de seguros		5%
Serviços gerais	Agências, hotéis, restaurantes, agências de viagens, armazéns, aluguéis, agências de publicidade e outras atividades comerciais	5%
Transferência de ativos intangíveis	Transferência do direito de uso de terras, direitos de patente, tecnologia não patenteada, direitos de marcas registradas, boa vontade	5%
Venda de Bens Imóveis	Edifícios e outras construções em terra	5%

Fonte: Weiqun (2011, p. 245)

Como se pode observar os sistema tributário chinês, no que tange a tributação indireta, possui os seguintes impostos: o imposto sobre valor agregado, taxas de consumo, impostos comerciais, impostos sobre recursos, manutenção municipal e impostos sobre construções e suplemento de impostos de educação também têm caráter de impostos indiretos. Os impostos

indiretos que contribuem com maior percentual nas receitas tributárias são: o imposto sobre valor agregado, taxas de consumo e impostos comerciais.

2.2.4. Sistema tributário e regimes tributários na Rússia

2.2.4.1 O sistema tributário russo

Com o fim das instituições soviéticas o governo buscou fortalecer o Estado russo fazendo uso da política monetária, de forma a combater o duplo desequilíbrio econômico existente. (ALVES, 2011)

A Rússia, assim como todos os países que transitaram do socialismo para o capitalismo, precisou realizar ampla reforma do seu sistema econômico, de suas leis e instituições. (MENDES, 2008, p.43)

No sistema soviético, o poder político era altamente hierarquizado em uma cadeia de comando vertical e monopolizado pelo Partido Comunista da União Soviética (PCUS). Este se exercia por meio do controle absoluto do Estado. As empresas subordinavam-se às decisões do plano em um processo de negociação e barganha entre metas e provisão de recursos. (ALVES, 2011, p.17)

Com a queda do sistema soviético e início do período republicano o cenário anteriormente descrito foi modificado, propiciando campo para a necessidade de instituição de mudanças no sistema tributário da Rússia, que constituíram a primeira reforma tributária russa.

“Inicialmente, houve apenas ajustes no modelo soviético de arrecadação. Contudo, a forte queda da receita tributária, que passou de 36,2% do PIB, em 1993, para 28,6%, em 1998, exigiu a introdução de um sistema mais moderno de arrecadação”. (MENDES, 2008, p.43)

Essa queda na arrecadação tributária juntamente com o início da crise asiática em 1998, fez surgir à necessidade de adoção por parte do governo de medidas que minimizassem os efeitos proporcionados por tais fatos.

“As medidas anticrise tomadas pelo governo influenciaram seriamente a legislação nacional nas esferas tributárias e [...] predeterminam os métodos de

administração tributária e prática judiciária”. (POGORLETSKIY; DOLGOPOLOVA, 2011, p.100)

Foi a partir dessas medidas que foi moldado o sistema tributário russo buscando solucionar o problema até então existente com relação ao desequilíbrio das receitas públicas.

“A reforma tributária no início do século XXI foi o primeiro passo em direção à construção de um sistema tributário competitivo para a Federação Russa”. (POGORLETSKIY; DOLGOPOLOVA, 2011, p.111) Segundo os autores essa reforma ocorrida entre os anos de 2000 e 2001, foi a reforma tributária que mais beneficiou o sistema tributário russo.

Os objetivos dessa reforma eram “a ampliação da base tributária, a redução das alíquotas, a diminuição dos impactos adversos da tributação sobre as decisões econômicas e uma maior extração de rendas públicas das atividades exploração de recursos naturais”. (MENDES, 2008, p.44)

Pogorletskiy e Dolgopolova (2011) mencionam que os passos constantes na Figura 4 foram realizados por essa reforma tributária na busca de um sistema tributário mais eficiente:

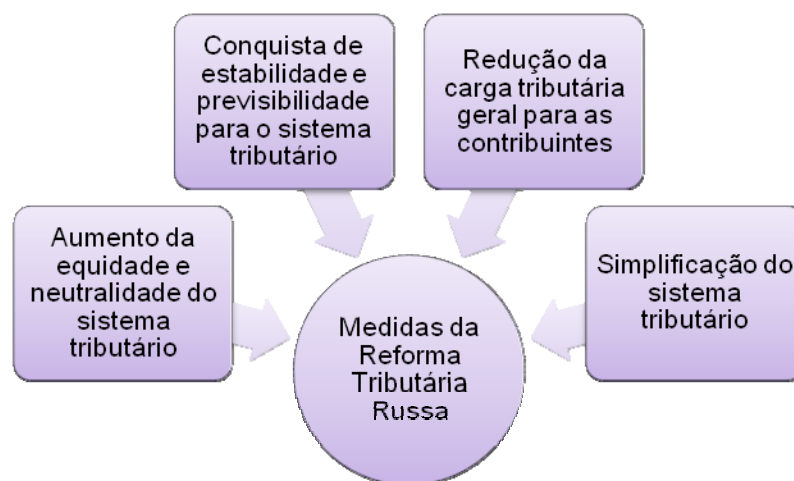


Figura 4: Medidas adotadas pela reforma tributária russa (2000-2001)

Fonte: Adaptação de Pogorletskiy e Dolgopolova (2011, p.112)

As medidas mencionadas acima proporcionaram, segundo os autores, a eliminação de vantagens infundadas e tributos considerados ineficazes determinando claramente quais seriam as bases tributárias dos impostos, bem

como a quem caberia a administração de tais tributos. Houve também como consequência de tais medidas a redução do número de impostos, deixando para trás a então caótica legislação tributária existente.

Atualmente o sistema tributário conta com os impostos relacionados no Quadro 11.

Quadro 11: Competência x Tributo no Código Tributário Russo

Competência tributária	Tributos
Federal	Imposto sobre valor agregado (IVA) Impostos sobre o consumo Imposto de renda das pessoas físicas Imposto sobre lucros corporativos Imposto sobre extração de recursos naturais Impostos sobre a água Impostos pelo direito de uso da fauna e recursos biológicos aquáticos Dever do Estado
Regional	Imposto sobre propriedade corporativa Imposto sobre negócios de jogo Impostos de transporte
Local	Imposto territorial

Fonte: Pogorletskiy e Dolgopolova (2011) e *Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ)*- Código tributário russo.

Como descrito o sistema tributário da Rússia passou por reformas, sendo mais significativa a que ocorreu entre os anos de 2000-2001, que promoveu a simplificação de uma caótica legislação tributária. A seguir serão apresentados os regimes tributários existentes nesse país.

2.2.4.2 Regimes tributários especiais na Rússia

Os regimes tributários russos estão previstos no Código Tributário desse país, atualmente existem cinco regimes que serão descritos a seguir.

2.2.4.2.1 Sistema de tributação para os produtores agrícolas

O sistema de tributação para os produtores agrícolas constitui-se segundo o Código Tributário Russo, capítulo 26 art. 346.1, em uma forma de tributação destinada aos indivíduos e as entidades que desempenham atividades agrícolas. Através da utilização desse regime tais contribuintes poderão fazer um único cálculo para recolhimento dos valores devidos ao Estado Russo.

Esse regime é dito facultativo sendo, segundo art. 346.3 do Código Tributário Russo, necessário que a entidade que deseje utilizar tal regime deverá informar por meio de notificação à entidade fiscal local até 31 de dezembro do ano anterior ao ano civil, a partir do qual passará a adotar o pagamento do imposto agrícola unificado.

A notificação deve especificar os dados sobre o percentual de receita gerada com a venda de seus produtos agrícolas, incluindo processamento primário produzido a partir de matérias-primas agrícolas de sua própria produção. (Tradução livre)

A base de cálculo para o mencionado imposto unido é determinada segundo art. 346.4 pela relação demonstrada no Quadro 12.

Quadro 12: Base tributária no sistema de tributação para os produtores agrícolas.

Base tributária = Receitas – Deduções Fiscais
--

Segundo art. 346.5 deverão compor o cálculo todas as receitas auferidas pelo empreendedor individual ou pela organização não importando se essas são receitas operacionais ou não- operacionais.

Já com relação às deduções permitidas pela legislação russa essas são as mais variadas sendo evidenciadas no capítulo 23, do Código Tributário Russo, basicamente este capítulo demonstra todas as despesas que tem sua dedutibilidade permitida.

Com relação ao cálculo propriamente dito do imposto este é realizado através da aplicação de um percentual de 6% sobre a base tributária, percentual esse que corresponde a alíquota do imposto único agrícola (art. 346.8, Código Tributário Russo).

O período fiscal relacionado ao regime mencionado neste tópico corresponde a um ano civil, sendo que a entidade poderá recolher por estimativa o imposto devido no decorrer do dito ano.

A entidade deverá apresentar uma declaração juntamente com a documentação que comprove as informações fornecidas pelo contribuinte podendo ser em meio eletrônico ou meio físico. O fisco russo fornece o modelo para tal declaração conforme Anexo 1. (art. 346.10, Código Tributário Russo).

2.2.4.2.2 Sistema tributário simplificado

O sistema de tributação simplificado constitui-se na simplificação quanto ao número de impostos a serem recolhidos pela organização ou empreendedor, aqueles que optarem por esse regime tributário segundo art. 346.11 do Código Tributário Russo estarão isentos do imposto sobre os lucros, imposto sobre a propriedade e do imposto sobre valor agregado excetuando-se aquele proveniente das atividades relacionadas a importação.

É vedada a utilização desse regime segundo art. 346.12 do Código tributário russo por entidades que: possuem filiais; são bancos, seguradoras, fundos de pensões; fundos de investimento; profissionais que atuam no mercado de valores mobiliários; lojas de penhor; entidades ou empreendedores individuais que estão envolvidos na produção de bens sujeitos a tributação especial; que atuam na operação de jogos de azar; aqueles que atuam no ramo jurídico; as organizações que possuem em sua composição de capital participação superior de 25% de outras organizações; organizações sem fins lucrativos; entidades que possuem mais de 100 funcionários; organizações estrangeiras; instituições públicas e as instituições de microfinanças.

Nesse regime a entidade poderá adotar segundo art. 346.18 do Código tributário russo duas bases tributárias: uma era composta somente pela renda da organização e a outra terá as despesas deduzidas das receitas auferidas

pela entidade, sendo que a segunda base permite a compensação de prejuízos anteriores.

Como as bases tributárias das organizações que adotam esse regime podem ser diferenciadas, o código tributário russo também prescreve que as alíquotas serão diferenciadas, em seu art. 346.20 estabelece que as organizações que optam utilizar a base tributária cuja composição é exclusivamente às receitas auferidas, deverão aplicar sobre essa base o percentual de 6%. Caso adote como forma de cálculo da base tributária a operação que deduz das receitas as despesas do período a entidade deverá aplicar o percentual de 15% podendo ser estabelecidos taxas diferenciadas que variam entre 5% e 15% de acordo com a categoria do contribuinte.

Os contribuintes são obrigados a manter registros de receitas e despesas para fins de cálculo da base de tributação para o lucro contábil. (art. 346.24 Código tributário russo)

Como se pode constatar através do exposto nesse regime há a exclusão de alguns contribuintes de acordo com atividade desempenhada, o que pode demonstrar uma tentativa de fomento às atividades de determinados setores.

Ao estabelecer bases tributárias diferenciadas e conceder a possibilidade de escolha por parte do contribuinte, a legislação russa acaba por permitir que as organizações ou empreendedores que possuem maiores custos ao desempenhar deduzam esses valores de suas receitas demonstrando se realmente a organização está auferindo lucros no ano civil a qual se refere à base de cálculo.

2.2.4.2.3 O sistema de tributação na forma de um único imposto sobre a renda imputada para certos tipos de atividades

A adoção de tal sistema é permitida, segundo art. 346.26 §2 do Código Tributário Russo, somente à determinados tipos, sendo que as mesmas deverão usar tal sistema juntamente com demais regimes de tributação presentes neste código.

As atividades que poderão adotar tal regime tributário estão demonstradas no Quadro 13.

Quadro 13: Relação de atividades que tem sua adoção permitida no sistema de tributação na forma de um único imposto sobre a renda imputada para certos tipos de atividades

Atividades que tem permissão para adoção da base presumida

Prestação de serviços pessoais, os seus grupos, subgrupos, espécies e (ou) serviços domésticos individuais.

Prestação de serviços veterinários

Prestação de serviços de reparação, manutenção e limpeza de veículos automóveis

Prestação de serviços de estacionamento

Prestação de serviços de transporte de passageiros e mercadorias, realizadas por organizações e empreendedores individuais, com o direito de propriedade ou outro direito (uso, posse e (ou) eliminação) não mais de 20 veículos destinados a fornecer tais serviços

Comércio varejista realizado através de lojas e pavilhões com área de vendas inferior a 150 metros quadrados para cada instalação.

Comércio varejista através de objetos rede de comércio.

Fornecimento de serviços de catering, implementado através de objetos de catering salão com uma área para os visitantes de 150 metros quadrados para cada restauração facilidade.

A prestação de serviços de catering, implementado através de objetos de catering, sem sala de usuários do serviço

A distribuição de publicidade ao ar livre com o uso de estruturas de propaganda

Publicitária utilizando as superfícies externas e internas de veículos

Serviços hoteleiros que utilizam em cada instalação de prestação destes serviços uma área total de alojamento temporário menor que 500 metros quadrados

Serviços de transmissão de posse temporária e (ou) utilizar locais comerciais localizados na rede de comercialização.

Serviços de transmissão de posse temporária e (ou) no uso da terra para a colocação da rede de comércio estacionário e não-estacionário, bem como instalações de catering.

Fonte: Adaptação art. 346.26 §2º do Código Tributário Russo

Como se percebe através do exposto, o regime tributário que tem por base a renda imputada às organizações é restrito a determinados setores de atividade, sendo facultado às entidades a escolha de outro regime.

O código russo apresenta diversos conceitos necessários para a compreensão desse regime tributário e posterior cálculo do tributo devido, conforme demonstra Anexo 2 deste trabalho. Dos conceitos expostos no art. 346.27 do mencionado código, os que de forma geral são atribuídos a todas as organizações que adotam tal regime para cálculo do valor devido são mencionados a seguir:

renda imputada - O lucro potencial do contribuinte do imposto único, que é calculado tendo em conta a totalidade das condições que afetam diretamente o recebimento da renda, é usado para calcular o valor de um único imposto à taxa legal;

rentabilidade básica - o rendimento mensal condicional em termos de valor para uma determinada unidade de indicador físico

caracteriza um certo tipo de negócio em várias condições comparáveis, que é usado para calcular a renda imputada;

factores de correcção rentabilidade subjacente - coeficientes que mostram o grau de influência deste ou daquele condições no resultado da atividade empresarial, sujeita ao imposto uniforme, a saber:

K_1 - Montado em um coeficiente deflator ano civil;

K_2 - correção de fator de rendimento de base, tendo em conta o conjunto de características do ambiente de negócios, incluindo a gama de bens (obras, serviços), a sazonalidade, o modo de operação, a quantidade de renda, especialmente o lugar de fazer negócios, o campo de informação do placar eletrônico, o campo de informações de publicidade ao ar livre qualquer método de aplicação de uma imagem, o campo de informações de publicidade exterior com mudança automática da imagem, o número de todos os tipos de autocarros, eléctricos, troleicarros, carros e caminhões, reboques, semi-reboques e reboques, dissoluções, barcos usados para a distribuição e (ou) de publicidade e outros recursos;

O objeto para cálculo desse imposto é a renda imputada pelo fisco à entidade conforme Anexo 3, presente neste trabalho. O período de apuração nesse regime é trimestral sendo a alíquota que incidirá sobre tal base representada por um percentual de 15%.

Para cálculo da base do imposto deverá ser aplicada a seguinte fórmula:

$$ВД = \frac{БД \times \Phi\Pi}{КД} \times КД_1$$

onde:

ВД - o valor da renda imputada para o mês;

БД – rentabilidade básica ajustada pelos fatores K_1 e K_2

ΦΠ - o valor do índice físico;

КД - o número de dias de calendário do mês;

$КД_1$ - O número real de dias de fazer negócios no mês a título de imposto de um único contribuinte. (Código tributário Russo – Tradução Livre)

Como percebe-se, nesse regime tributário há diversas restrições para sua adoção e um aumento na complexidade para cálculo do imposto a ser recolhido.

2.2.4.2.4 Sistema de tributação com acordos de partilha de produção

O sistema de tributação com acordos de partilha de produção é destinado àquelas empresas que tem em seu sistema produtivo a participação do Estado.

Previsto no código tributário russo no capítulo 26, intitulado regimes especiais de tributação, para que a entidade possa adotá-lo são mencionadas segundo art. 346.35 do mencionado código, a participação do Estado na produção não deverá ser inferior a 32%.

Basicamente aqui nesse regime temos a cessão por parte do Estado do terreno para exploração de determinada atividade, implicando em participação no negócio da entidade. Existem duas modalidades de contratos de partilha de produção, no primeiro deles o produtor repassará parte do que foi produzido para o Estado e na segunda modalidade o produtor deverá passar o valor pecuniário correspondente a produção total ao Estado

Ambas as modalidades são formas de remuneração ao Estado pela participação nas atividades e influenciam na tributação de tais organizações (Código Tributário Russo; Lei Federal de 30 de dezembro de 1995 N 225-FZ "Sobre Contratos de Partilha de Produção" (com alterações)- Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции").

Caso a empresa adote como sistema de remuneração ao Estado a partilha do que foi produzido está deverá pagar os seguintes tributos, segundo art. 346.35: Imposto sobre valor agregado, Imposto de Renda, Imposto sobre mineração, Imposto sobre o uso dos recursos naturais, taxa para o impacto negativo sobre o meio ambiente, Imposto da água, taxa de Estado, Taxas aduaneiras, Imposto sobre a terra e Imposto sobre o consumo. A entidade através da utilização deste método ficará isenta do pagamento de taxas e impostos estaduais e locais.

Ao utilizar o segundo método de remuneração ao Estado pela participação nos negócios da entidade, a organização passará a ter a obrigatoriedade de recolhimento dos seguintes impostos: taxa de Estado, taxas aduaneiras, Imposto sobre o valor agregado e taxa para um impacto negativo

sobre o meio ambiente, ficando também isento do pagamento de taxas e impostos estaduais e locais.

Como percebe-se o modo como a entidade remunera o Estado pela sua participação no negócio influencia na quantidade de tributos que devem ser recolhidos. Os tópicos a seguir demonstram como devem ser calculados os impostos de cada uma das modalidades de remuneração.

2.2.4.2.5 Sistema de tributação de patentes

O regime tributário com base no sistema de patentes é destinado aos empreendedores individuais que atuam nos seguintes segmentos de negócios, conforme menciona art. 346.43 do Código Tributário Russo: prestação de serviços relacionados a reparação e adaptação de vestuários, reparação de sapatos, serviços relacionados à beleza, serviços de lavanderia, fabricação e reparação de chaves e placas, serviços eletrotécnicos, reparação de imóveis, serviços de fotografia, serviços mecânicos, serviços de transporte de mercadorias ou passageiros, serviços de soldagem, serviços relacionados a atividade de vidraçaria, serviços de treinamento, serviços domésticos, serviços veterinários, serviços de aluguel, serviços relacionado à artes folclóricas e artesanatos, outros serviços de produção, serviços de produção ou reparação de tapetes, reparação de jóias, serviços de arquitetura, serviços relacionados com comercialização ou manutenção de produtos agrícolas, serviços médicos, a execução do trabalho de detetive privado por uma pessoa licenciada, serviços de cerimonial, serviços funerários, serviços de patrulhas de rua, guardas, guardas e vigias, comércio varejista através de objetos rede comercial estacionário com área de vendas não superior a 50 metros quadrados para cada instalação, a organização do comércio, comércio de varejo através da rede de comércio de objetos parados que não possuem áreas de vendas, bem como objetos não-estacionários através da rede comercial e serviços de catering prestados através de instalações de sala de catering, com uma área para que os visitantes não mais de 50 metros quadrados para cada restauração facilidade. (Código Tributário Russo)

O objeto de tributação nesse sistema é composto pela renda auferida pelo empreendedor individual durante o período em que há a utilização desse sistema. Para que o mesmo utilize tal sistema deverá preencher formulário de opção que deverá ser aprovado pelo órgão executivo federal. (Código Tributário Russo).

O período de tributação nesse sistema é anual, sendo incidente sobre a base de cálculo o percentual de 6%. (Código Tributário Russo)

Segundo art. 346.53 do Código Tributário Russo as entidades que adotam o regime tributário denominado Sistema de tributação de patentes devem manter registros da vendas e prestações de serviços efetuadas como forma de comprovar a base para cálculo do imposto incidente sobre a atividade relacionada à patente.

2.3. Comparativo entre as legislações: uma abordagem de suas similaridades e diferenças

Neste tópico será realizado o comparativo das legislações tributárias dos países objeto de estudo. Como forma de delimitar o campo da pesquisa foi elaborado um *check list* contendo os pontos que serão comparados, a saber: o tipo de governo adotado, a existência de princípios tributários, existência de regimes especiais de tributação, percentual da carga tributária em relação ao PIB, principais tributos existentes com relação a carga tributária total. Dessa forma buscou-se evidenciar tais aspectos nos tópicos que se seguem.

2.3.1 A influência do tipo de governo sobre a legislação tributária

Quando se fala em legislação tributária devemos levar em consideração a capacidade que cada ente governamental possui em relação à criação de normas que regulamentam a tributação em seu território. Para que tal capacidade seja conhecida faz-se necessário conhecer a estrutura de governo que cada país adota.

Brasil, Rússia e Alemanha são repúblicas federativas. A presença do federalismo na forma de governo desses países possibilita que os diversos entes legislativos possuam certo grau de autonomia. Com relação à China esta adota como forma de governo a República Populista.

Esse aspecto contribui para a existência de um sistema tributário com características centralizadoras ou descentralizadoras, o que por consequência implica na quantidade de legislações tributárias existentes. Quando maior a descentralização relacionada à legislação tributária maior será o número de normas existentes. Além da semelhança com relação ao federalismo Brasil, Rússia e Alemanha são Repúblicas Constitucionais. A China por sua vez adota o estado comunista, socialista e unitário. A estrutura de governo brasileira possui a figura dos estados e dos municípios, a competência tributária de tais entes assim como a do estado federal está prevista na Constituição de 1988, que prescreve conforme Figura 5.

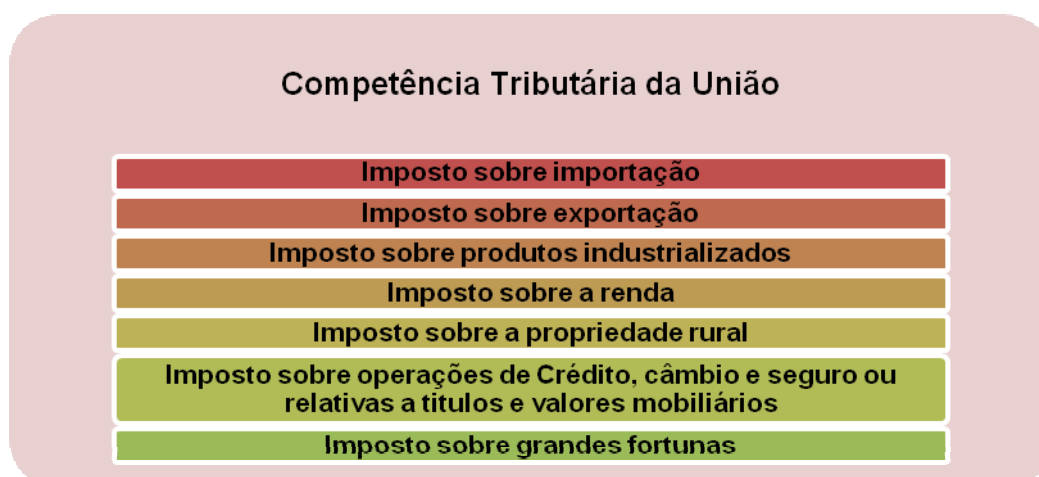


Figura 5: Competência tributária da União prevista na Constituição Federal de 1988.

Fonte: Adaptado do art. 153 da Constituição Federal de 1988

A mesma constituição concede a deliberalidade de alteração das alíquotas dos seguintes impostos: Imposto de Importação (II), Imposto de exportação (IE), Imposto sobre produtos industrializados (IPI), Imposto sobre operações de crédito (IOF) e Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, segundo §2º do art. 153 da Constituição Federal de 1988. Recentemente o governo fez uso dessa possibilidade prevista na CF/88, como forma de fomentar o consumo desonerando os produtos da denominada “linha

branca”, tal desoneração teve como base a redução da carga tributária relacionada ao IPI.

Além dos impostos mencionados na figura anterior, a União poderá criar novos impostos desde que estes não estejam previstos no art. 153 e não possuam previsão de base de cálculo ou fato gerador em outro artigo constitucional. (art. 154, CF/88). Há também a possibilidade de criação de impostos extraordinários, quando houver guerra ou sua iminência, e neste caso é permitida a extrapolação de sua competência tributária. (inciso II, art. 154, CF/88)

Com relação aos Estados, a estes compete instituir os seguintes impostos: Imposto sobre a transmissão causa *mortis* e doação (ITCMD), Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação (ICMS) e Impostos sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA). (art. 155, CF/88)

Já os municípios possuem a capacidade de instituir os impostos que seguem: o imposto sobre a propriedade predial e territorial (IPTU), o imposto sobre a transmissão de bens imóveis (ITBI) e o imposto sobre serviço de qualquer natureza (ISSQN).

A Alemanha assim como o Brasil possui estados e municípios, como esse país também é uma república federativa, tais entes possuem certo grau de autonomia. Passando à análise da Lei Fundamental da Alemanha o art. 105 estabelece a competência tributária dos entes governamentais que compõem esse país.

O governo federal é responsável pela legislação tributária aduaneira, sobre os monopólios fiscais e sobre os impostos cuja receita é partilhada com a União. (Lei Fundamental da Alemanha)

Os Estados por sua vez possuem competência para legislar sobre os impostos locais relacionados ao consumo, desde que tais impostos não sejam regulamentados por lei federal. (Lei Fundamental da Alemanha)

A Rússia no que diz respeito à legislação tributária menciona em sua constituição federal somente que assuntos relacionados tanto ao sistema tributário, aos princípios gerais de tributação e taxas na federação devem ser estabelecidos por lei federal. (art. 75 da Constituição Russa)

A Lei de maior relevância no que diz respeito à tributação é o Código Tributário Russo. (Pogorletskiy; Dolgoplova)

A constituição chinesa não traz grandes menções com relação à legislação tributária somente menciona em seu art. 56, que todos os cidadãos devem pagar tributos.

Voltando-se a presença de um Código Tributário Nacional este está presente no Brasil, na Alemanha e na Rússia. A China não há um código tributário nacional, porém, vigora em sua legislação o decreto nº 49, que disciplina sobre a padronização com relação ao pagamento e a coleta de impostos, proteção da receita tributária nacional e a proteção dos direitos dos contribuintes. (□□□□□ – Rede de Governo Chinês)

Com base no exposto acima, pode-se concluir que os países objeto de estudo, excetuando-se a China, possuem características similares. Alemanha, Brasil e Rússia, caracterizam-se pela descentralização em certo grau da competência tributária.

2.3.2 Os princípios tributários e a existência de um código tributário

Os princípios tributários surgem como forma de limitar e regular o exercício da competência tributária, contribuindo para facilitar a interpretação das normas, constituindo-se a base para uma melhor aplicação das normas jurídicas. (PEREIRA, 2013; OLIVEIRA, 2014)

Com relação à existência de princípios tributários e presença de um código tributário, o Quadro 14 demonstra de acordo com o estudo realizado tais fatos:

Quadro 14: A existência de princípios tributários e a presença de código tributário

País	Existência de Princípios tributários	Presença de Código Tributário
Brasil	Sim	Sim
Alemanha	Sim	Sim
China	Não	Não
Rússia	Sim	Sim

Fonte: Estudo realizado

Conforme demonstrado no Quadro 14 somente a China não possui em sua estrutura tributária a presença de princípios diretamente relacionados à tributação embora exista o princípio constitucional que menciona que todo cidadão chinês deve pagar tributos. Weiquan (2011) afirma que a constituição chinesa não estabeleceu princípios legítimos relacionados à tributação.

Com relação aos demais países, estes possuem em sua estrutura tributária tanto princípios tributários quanto o código tributário. No Quadro 15 serão demonstradas, através da elaboração de um quadro, as similaridades e diferenças dos códigos tributários presentes nos países que os possuem e são objeto do presente estudo:

Quadro 15: Comparativo entre os códigos tributários

Item a ser Comparado	Brasil	Alemanha	Rússia
Definição de imposto	Sim	Sim	Sim
Competência Tributária	Sim	Sim	Sim
Impostos existentes e sua incidência	Sim	Não	Sim
Definição dos sujeitos relacionados à obrigação tributária	Sim	Sim	Sim
Constituição e extinção do crédito tributário	Sim	Sim	Sim
Princípios tributários	Não	Sim	Sim
Definição sobre a quem compete à administração tributária	Sim	Sim	Sim

Fonte: Estudo realizado

Como se constata após análise do Quadro 15 algumas diferenças são evidenciadas entre os códigos tributários dos países acima relacionados, muito embora existam bastantes aspectos similares.

O primeiro ponto a destacar no que tange às diferenças é a ausência de definição dos impostos no código tributário alemão, tais definições encontram-se nas leis que regulamentam cada imposto. Cabe ao mencionado código, somente menção sobre a qual ente federado será atribuída a receita tributária. Com relação à menção sobre os princípios tributários existentes somente o Brasil não possui em seu código tributário referência direta aos mesmos, tais princípios encontram-se no texto constitucional.

2.3.3 Os regimes especiais de tributação

A existência de regimes especiais de tributação constitui-se numa tentativa de fomento a determinados segmentos ou portes empresariais. Tais regimes estão inseridos na política fiscal.

Com relação à existência de regimes especiais de tributação, a China não os possui. Tal fato deve-se a intenção chinesa de desenvolver um sistema tributário que satisfaça às necessidades tanto das pequenas como grandes corporações.

A Alemanha também não possui uma forma de recolhimento simplificada de arrecadação dos tributos que compõe seu sistema tributário.

Os demais países possuem diversos regimes tributários, os Quadros 16 e 17 demonstram um breve resumo sobre cada um deles:

Quadro 16: Regimes tributários no Brasil

Regime	Tributos Inclusos	Alíquota	Base
SIMEI	Contribuição Previdenciária, ICMS e ISS	Recolhimento à valores fixos	Não há
Simplex Nacional	IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição Patronal Previdenciária; ICMS e ISS.	Diversas conforme faturamento	Faturamento
Lucro Presumido	IR/CSLL	15% e 9%	Lucro/Atividade
Lucro Real	IR/CSLL	15% e 9%	Lucro Líquido

Fonte: Estudo realizado

Como observado através do exposto o Brasil possui 4 regimes tributários sendo que os mesmos possuem bases, alíquotas e formas de cálculo diferenciadas, como demonstrado em tópico anterior.

Com relação à Rússia que assim como o Brasil adota diversos regimes para cálculo e recolhimentos dos impostos presentes em seu sistema tributário.

A Rússia possui em seu sistema tributário 5 regimes tributários especiais e 1 regime geral que incluem desde o pagamento unificado dos impostos até o pagamento de cada tributo individualmente.

Quadro 17: Regimes tributários na Rússia

Regime	Tributos Inclusos	Alíquota	Base
Sistema de tributação para os produtores agrícolas	Todos	6%	Receita-deduções fiscais
Sistema tributário simplificado	Todos, com isenções	Faturamento: 6% Lucro: 15%	Faturamento ou lucro fiscal
O sistema de tributação na forma de um único imposto sobre a renda imputada para certos tipos de atividades	Todos podendo ser necessário de acordo com a atividade a utilização de outro regime	15%	Renda imputada pelo Estado
Sistema de tributação com acordos de partilha de produção – Remuneração do Estado é o bem produzido	Imposto sobre valor agregado, Imposto de Renda, Imposto sobre mineração, Imposto sobre o uso dos recursos naturais, taxa para o impacto negativo sobre o meio ambiente, Imposto da água, taxa de Estado, Taxas aduaneiras, Imposto sobre a terra e Imposto sobre o consumo. A entidade através da utilização deste método ficará isenta do pagamento de taxas e impostos estaduais e locais	Diversas	Diversas
Sistema de tributação com acordos de partilha de produção – Remuneração do Estado é o valor do percentual que lhe é devido por sua participação	taxa de Estado, taxas aduaneiras, Imposto sobre o valor agregado e taxa para um impacto negativo sobre o meio ambiente, ficando também isento do pagamento de taxas e impostos estaduais e locais	Diversas	Diversas
Sistema de tributação de patentes	Imposto sobre a renda	6%	Renda auferida

Fonte: Estudo realizado

Como demonstrado embora Brasil e Rússia possuam regimes tributários especiais, porém as características evidenciadas demonstram substanciais diferenças.

O simples nacional brasileiro pode ser comparado com o sistema simplificado tributário russo, ambos representam o recolhimento de todos os impostos através de um único documento de arrecadação, porém há que se ressaltar que o sistema russo possui duas bases (faturamento ou lucro) enquanto o sistema brasileiro possui apenas uma (receita bruta). As alíquotas do sistema russo são apenas duas (uma para cada modalidade de base de cálculo) já o simples nacional brasileiro apresenta diversas tabelas para

enquadramento da receita auferida pela entidade sendo que a alíquota varia de acordo com a receita bruta obtida.

Os demais regimes apresentam características totalmente diferentes como demonstrado nos Quadros 16 e 17.

2.3.4 A participação da carga tributária sobre o produto interno bruto

O produto interno bruto demonstra o valor da produção de bens e serviços de determinado país. Neste trabalho, para fins de comparação, foi utilizado o PIB a preços correntes.

A idéia de demonstrar a evolução da carga tributária em relação ao PIB visou evidenciar a evolução dos valores arrecadados pelos países estudados.

O Gráfico 3, demonstra que a carga tributária alemã no período de 2005 a 2009 evoluiu de forma crescente, no ano de 2010 sofreu uma queda em relação aos anos anteriores mas no seguinte voltou a crescer de forma gradativa.

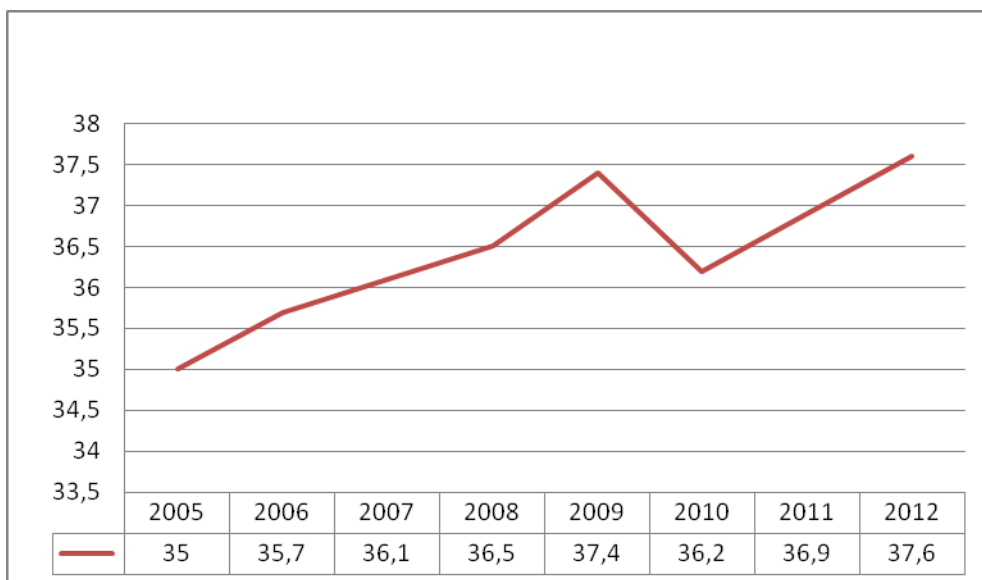


Gráfico 3: Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto na Alemanha (2005 - 2012)

Fonte: Portal OCDE. Acesso em: 20/12/2013

O Gráfico 4 demonstra que o Brasil sofreu uma queda da sua carga tributária em relação ao PIB no ano de 2009, o crescimento dessa carga no período anterior 2005-2008 foi quase que a níveis constantes, sempre abaixo de 0,5%, após o ano de 2009, os percentuais retomaram o crescimento sendo que em 2011 houve crescimento de 1,8% em relação ao ano de 2010.

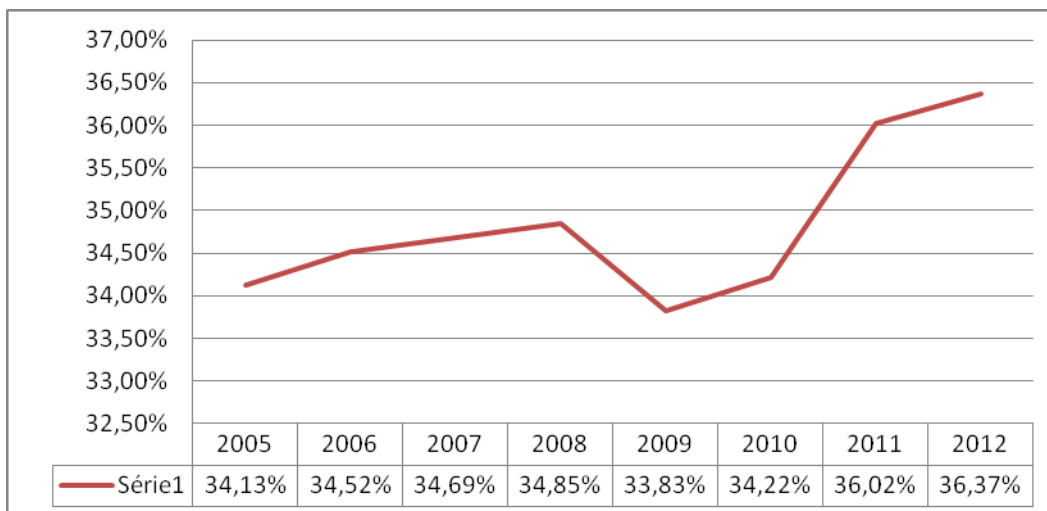


Gráfico 4: Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto no Brasil (2005 - 2012)

Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Dezembro/2013

A China apresentou um crescimento constante no período de 2005-2012.

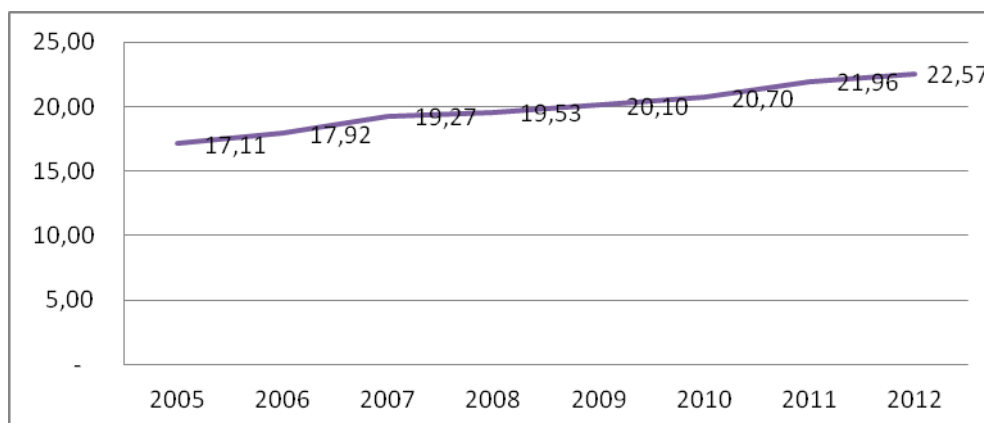


Gráfico 5: Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto na China (2005 - 2012)

Fonte: Escritório Nacional de Estatísticas da China. Acesso: 01/02/2014

A Rússia por sua vez sofreu a maior queda dentre os países estudados apresentando uma redução em 2009 de 5% da sua carga tributária em relação ao ano de 2008.

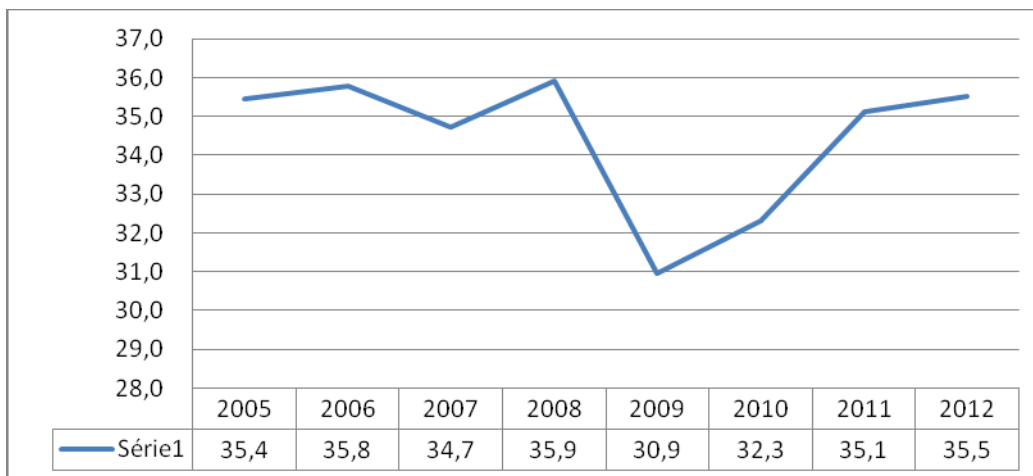


Gráfico 6: Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto na Rússia (2005 - 2012)

Fonte: Rosstat. Acesso: 12/05/2014

Observa-se após o exposto que a China é o país que apresenta menor carga tributária. Brasil, Alemanha e Rússia apresentam cargas tributárias semelhantes sendo que em 2012 a Alemanha liderou o ranking em relação aos demais, apresentando o maior percentual.

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

3.1 Considerações finais

As legislações independentemente do seu campo sofrem modificações nas suas estruturas, decorrentes da evolução da sociedade na qual está inserida. O corpo legislativo de um país é reflexo dos costumes e da cultura inerente ao seu povo. Com legislação tributária não é diferente. A mesma é decorrente de um processo de evolução relacionado tanto com o campo cultural como com o campo econômico. A pesquisa realizada teve como objetivo comparar os principais aspectos relacionados à legislação tributária do Brasil, da Alemanha, da China e da Rússia, evidenciando suas principais similaridades e diferenças.

Observa-se após a realização do presente estudo que as legislações e sistemas tributários do Brasil, da Alemanha e da Rússia apresentam grande número de similaridades, ambos apresentam em sua estrutura legislativa relacionada ao campo tributário um código estruturado. Com relação ao conteúdo de tais códigos Brasil e Rússia apresentam um código que inclui todos os impostos presentes no sistema tributário, suas competências e bases de incidência. A Alemanha, por sua vez, determina em seu código as competências relacionadas aos impostos existentes, deixando os detalhes inerentes as características dos mesmos para serem definidas em uma legislação digamos “extra-código”. A China não possui em sua estrutura legislativa a presença de um código tributário, os impostos existentes são definidos através de legislações esparsas.

Quanto às bases existentes nos sistemas tributários estudados pode-se destacar conforme Quadro 18:

Quadro 18: Bases existentes nos sistemas tributários

País	Base	
	Faturamento	Lucro
Brasil	X	X
Alemanha	X	X
China	X	
Rússia	X	X

Fonte: Estudo realizado

Como percebe-se a base do sistema tributário chinês é o faturamento enquanto os demais países apresentam ambas as bases (faturamento e lucro). Após a realização desse estudo constata-se que podem ser comparadas as semelhanças e diferenças entre os países pesquisados, mas há que se ressaltar que são culturas diferentes e que por esse motivo as diferenças existentes superam os aspectos evidenciados como similares.

3.2 Sugestões para pesquisas futuras

Como sugestões para realização de novas pesquisas são apresentados os temas relacionados a seguir:

- Em que ponto o sistema de repartição das receitas tributárias impactaram na quantidade de impostos presentes em um país.
- Diferentes características na estrutura dos impostos sobre o valor agregado no Brasil, Alemanha e Rússia.


```

/ - \ 1 - contribuinte, | Esta declaração representado (código) |||
\ - / 2 - Representante Contribuinte | \ --- /
/ ----- \ | / ---- \
||| Em ||| páginas
\ ----- / | \ ---- /
/ ----- \ |
||| Com a aplicação / ---- \
\ ----- / | Documentos comprovativos ||| Listas
/ ----- \ | Ou cópias \ --- - /
|||
\ ----- / |
(Apelido, nome, nome do meio na íntegra) | Data de apresentação / --- \ / --- \ / ----- \
/ ----- \ | Declaração |||. |||. |||
||| \ --- / \ --- / \ ---- /
\ ----- / |
/ ----- \ | Registro / ----- \
||| Para N |||
\ ----- / | \ ----- /
/ ----- \ |
|||
\ ----- / |
/ ----- \ | IO completa Assinatura
|||
\ ----- / |
/ ----- \ |
|||
\ ----- / |
/ ----- \ |
|||
\ ----- / |
/ ----- \ |
|||
\ ----- / |
(Nome da organização - Representante |
Contribuinte) |
/ --- \ / --- \ / ----- \ |
Podpis _____ Data |||. |||. |||
\ --- / \ --- / \ ---- / |
MP |
|
Nome do documento, |
As credenciais dos representantes |
/ ----- \ |
|||
\ ----- / |
/ ----- \ |
|||
\ ----- / |
|
/ - \ / - \
\ - / \ - /

/ - \ / - \ / ----- \
\ - / \ - / \ - / INN |||
0180 6021 \ ----- /
/ ----- \ / ---- \

```


A base de cálculo para o single / agrícola ----- \
 Imposto de renda do período de tributação 030 ||||||| ||||
 ([página 010](#) - [020](#) , se a linha 010> 020) \ ----- /

Valor da perda incorrida no anterior / ----- \
 (Anterior) fiscal (impostos) período de 040 ||||||| ||||
 (períodos), o que reduz a base tributária \ ----- /
 período fiscal

Soma do imposto agrícola unificado / ----- \
 calculado para o período fiscal 050 ||||||| ||||
 (([030](#) - [row.040](#)) x 6/100) \ ----- /

A exatidão e integridade das informações prestadas nesta página, confirmar:
 _____ (Assinatura) _____ (data)

/- \/- \\
 \- / \ - /

/- \/- \/- ----- \
 \- /shtrih-kod \ - / INN ||||||| ||||||
 0180 6038 \ ----- /
 / ----- \ / ---- \
 CAT ||||||| |||| Página. ||||
 \ ----- / \ ---- /

Seção 2.1. O cálculo da quantidade de perda dedutível
 no imposto agrícola único para o período de tributação
 (Em milhões de rublos)

Código valores Indicador dos indicadores
 linha
 O montante das indenizações recebidas durante anteriores [períodos de tributação](#) , / -----
 ----- \
 que não foram transferidos no início do período de tributação - apenas 010 ||||||| ||||
 (Soma de [linhas 020-110](#)) \ ----- /
 incluindo:
 / ----- \ / ----- \
 |||| Ano 020 ||||||| ||||
 \ ----- / \ ----- /

```

/----- \ /----- \
||||| Ano 030 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 040 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 050 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 060 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 070 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 080 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 090 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 100 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 110 |||||||
\----- / \----- /

```

A quantidade de perda para o período fiscal anterior /----- \
 ([020 Seção 2 - Seção 2 página 010](#) , página 010 Seção 2, se <020 Seção 2) 120 |||||||
 \----- /

O valor das perdas no início do próximo período de tributação que /----- \
 o contribuinte tem o direito de transferir para os períodos fiscais futuros, no total: 130 |||||||
 |||

([página 010 - Seção 2 row.040 + p.120](#)) \----- /

incluindo:

```

/----- \ /----- \
||||| Ano 140 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 150 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 160 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 170 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 180 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 190 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 200 |||||||
\----- / \----- /
/----- \ /----- \
||||| Ano 210 |||||||

```

```
\-----/\-----/  
/-----\-----\  
|||| Ano 220 |||||  
\-----/\-----/  
/-----\-----\  
|||| Ano 230 |||||  
\-----/\-----/
```

A exatidão e integridade das informações prestadas nesta página, confirmar:
_____ (Assinatura) _____ (data)

```
/-\/-\  
\-/\-/
```

ANEXO 2: Conceito atribuídos pelo Código Tributário Russo essenciais para entendimento do regime tributário denominado (Tradução livre, adaptação do art. 346.27)

Conceito	Significado
Renda Imputada	O lucro potencial do contribuinte do imposto único, que é calculado tendo em conta a totalidade das condições que afetam diretamente o recebimento da renda, e usado para calcular o valor de um único imposto à taxa legal.
Rentabilidade básica	O rendimento mensal condicional em termos de valor para uma determinada unidade de indicador físico caracterizar um certo tipo de negócio em várias condições comparáveis, que é usado para calcular a renda imputada.
Fatores de correção rentabilidade subjacente	<p>Coeficientes que mostram o grau de influência deste ou daquele condições no resultado da atividade empresarial, sujeita ao imposto uniforme, a saber:</p> <p>K_1 - Montado em um coeficiente deflator ano civil;</p> <p>K_2 - correção de fator de rendimento de base, tendo em conta o conjunto de características do ambiente de negócios, incluindo a gama de bens (obras, serviços), a sazonalidade, o modo de operação, a quantidade de renda, especialmente o lugar de fazer negócios, o campo de informação do placar eletrônico, o campo de informações de publicidade ao ar livre qualquer método de aplicação de uma imagem, o campo de informações de publicidade exterior com mudança automática da imagem, o número de todos os tipos de autocarros, eléctricos, troleicarros, carros e caminhões, reboques, semi-reboques e reboques, dissoluções, barcos usados para a distribuição e (ou) de publicidade e outros recursos</p>
Serviços domésticos	Serviços pagos prestados a pessoas físicas (exceto para os serviços de casas de penhores e serviços de reparação, manutenção e limpeza de veículos) fornecidos por classificação nacional de serviços ao público, exceto para a produção de móveis, construção de casas individuais
Serviços veterinários	Serviços pagos por indivíduos e organizações para a lista de serviços prestados por atos normativos legais da Federação Russa e da Classificação Nacional de serviços públicos
Serviços de reparação, manutenção e limpeza de veículos automóveis	serviços pagos prestados a indivíduos e organizações na lista de serviços prestados para a Classificação Nacional de serviços públicos e os serviços de inspeção técnica de veículos automóveis

	<p>para o cumprimento das exigências legais de segurança para ter acesso à participação no trânsito no território da Federação da Rússia, e nos casos previstos nos tratados internacionais da Federação da Rússia, também no exterior. Os serviços de dados não incluem serviços para veículos de abastecimento, de garantia de serviços e serviços de manutenção e armazenamento de veículos automóveis no estacionamento pago e estacionamento gratuito</p>
Veículos	<p>(para os fins do inciso 5 do parágrafo 2 ° do artigo 346.26 do Código) - veículos destinados ao transporte rodoviário de passageiros e de carga (ônibus de todos os tipos, carros e caminhões). Para veículos não inclui reboques, semi-reboques e dissoluções. No veículo a motor projetado para transportar passageiros, o número de lugares no propósito deste capítulo é definido como o número de assentos (exceto o banco do motorista e do lugar do condutor), com base do passaporte técnico da fábrica - o fabricante do veículo. Se a folha da planta de dados - o fabricante do veículo, não há informações sobre o número de assentos, é o montante determinado pela autoridade pública do estado técnico de máquinas de auto-propulsão e outros equipamentos na Federação da Rússia com base na aplicação da organização (empresário individual) é (são) o proprietário do motor fundos destinados ao transporte de passageiros para um negócio sujeito ao imposto de acordo com o presente capítulo</p>
Estacionamento pago	<p>Área (incluindo parques infantis interiores e exteriores), usado como locais para a prestação de serviços para fornecer posse temporária (para utilização) de estacionamento de veículos, bem como o armazenamento de veículos (exceto estacionamento gratuito)</p>
Varejo	<p>atividades de negócios relacionados ao comércio de bens (inclusive por dinheiro e usando cartões de crédito), com base em contratos de compra de varejo. Para este tipo de negócio não diz respeito à implementação de impostos especiais de consumo referidas no parágrafos 6 - 10, parágrafo 1 ° do artigo 181 deste Código, alimentos e bebidas, incluindo o álcool, como na embalagem e fabricante de embalagens, e sem essa embalagem e acondicionamento, em bares, restaurantes, cafés e outros estabelecimentos de restauração, itens não reclamados em casas de penhores, gás, caminhões e veículos especiais, reboques, semi-reboques, dissoluções, todos os tipos de ônibus, amostras de mercadorias e catálogos é uma rede de distribuição estacionária</p>

	(incluindo como mailings (vendas por correspondência), bem como através de redes de televisão, telefone e computador), a transferência de drogas em subsidiados (grátis) receitas, bem como a sua própria produção (fabricação). Vendas através de máquinas automáticas, de bens e (ou) produtos suficientes fabricados nessas máquinas de venda automática, a fim de aplicar o presente capítulo ao comércio a retalho
Negócio da rede fixa	Rede de negócios localizado e (ou) usado para edifícios comerciais, estruturas, ligadas aos serviços públicos;
Rede comercial estacionária, com leiloeiros	Rede de negócios localizado na designada para edifícios comerciais e instalações (suas partes) equipados com equipamentos especiais instalações separadas designados para o varejo e serviço ao cliente. Esta categoria de estabelecimentos comerciais como lojas e pavilhões;
Rede de negócios fixos que não tem leiloeiros	Rede de negócios localizados em edifícios destinados a comércio e estruturas (suas partes) que não têm quartos separados e especialmente equipados para esses fins, bem como em edifícios, estruturas e instalações (a sua peças) utilizados para contratos de vendas no varejo, bem como para negociação. Esta categoria inclui estabelecimentos comerciais cobertos mercados (feiras), centros comerciais, quiosques, máquinas de venda automática e outros objetos semelhantes
Rede transitória de negócios	Business Network, que opera nos princípios da gama versátil de comércio, bem como objetos de troca, não atribuível à rede de distribuição estacionária
comércio razvoznih -	venda a retalho não na rede de varejo estacionário usando veículos especializados ou especialmente equipados para o comércio, bem como equipamentos móveis utilizados apenas com o veículo. Para este tipo de comércio se refere negociação usando viajam lojas de carros, concessionário automóvel, Thonar, caravana, máquina de vending móvel;
Vendendo	venda a retalho não em rede de varejo estacionário através do contato direto com o vendedor pelas organizações compradoras, o transporte, em casa ou na rua. Para este tipo de comércio refere-se ao comércio de armas, de bandeja, a partir de cestas e carrinhos de mão
Serviços de catering	serviços para a produção de produtos culinários e (ou) confeitaria, criando condições para o consumo e (ou) venda de produtos acabados de culinária, confeitaria e (ou) dos bens adquiridos, bem como atividades de lazer. Não inclui serviços de catering para a produção e venda de produtos sujeitos a impostos que se refere o parágrafo 3 do n.º 1 do artigo 181 deste Código;

A restauração ter usuários de serviço de quarto, -	Um edifício (ou parte) ou estrutura projetada para fornecer serviços de catering, tem uma sala especialmente equipada (área aberta) para o consumo de produtos prontos de alimentos, confeitaria e (ou) dos bens adquiridos e também para o lazer. Esta categoria instalações suficientes incluem restaurantes, bares, cafés, snack-bares;
A restauração, não tendo espaço para os visitantes, -	Atendendo a não ter sala especialmente equipada (área aberta) para o consumo de produtos prontos de alimentos, confeitaria e (ou) dos bens adquiridos. Esta categoria instalações suficientes incluem quiosques, bancas, lojas (departamentos) cozinhar em restaurantes, bares, cafés, lanchonetes, bares e outros alimentação popular similar;
Área de vendas -	Parte da loja, o pavilhão (área aberta) ocupada por equipamentos destinados para a exposição, demonstração de produtos, de pagamentos em dinheiro e atendimento ao cliente, controle de área e unidades de dinheiro e empregos na área cabines dinheiro atendentes, bem como passa para a área compradores. Por área de vendas também inclui parte da área útil locável. Auxiliar Area, instalações e facilidades administrativas e residenciais para receber, armazenar bens e prepará-los para venda, o que não é produzido no serviço ao cliente, não se aplica à área de vendas. Área de vendas é determinado com base no inventário e documentos legais;
Área para os visitantes -	Uma área locais especialmente equipados (áreas abertas) restauração facilidade para o consumo de produtos prontos da culinária, confeitaria e (ou) dos bens adquiridos, bem como para atividades de lazer, determinado com base no inventário e os documentos de título. Para os fins deste Capítulo, e inventariação dos documentos de título estão disponíveis para qualquer organização ou documentos Empreendedor Individual para estacionário rede de comércio (restauração), que contém as informações necessárias sobre a finalidade, características de design e layout das instalações do objeto, bem como as informações que confirmam o direito de usar este objeto (contrato de vendas instalações não residenciais, passaporte técnico para instalações não residenciais, planos, esquemas, explicação, o contrato de arrendamento (sublocação) de instalações não residenciais, ou parte (s), permitir aos utilizadores de serviços em uma área aberta e outros documentos);
ar livre -	Especialmente equipado para negociação ou lugar de restauração situado em um terreno;
loja -	um prédio especialmente equipado (a sua parte), projetado para a venda de bens e prestação de serviços aos clientes e prestação de comércio, loja, edifícios administrativos, bem como instalações para recebimento, armazenamento de mercadorias e preparando-os para a venda;
Pavilhão -	a estrutura, ter um pregão e concebido para um ou mais postos de trabalho;
Quiosque -	a estrutura que não tem pregão e é projetado para um trabalho do vendedor;

tenda -	estrutura pré-fabricada, equipado com um contador que não tem pregão;
espaço de varejo -	um lugar usado para transações de compra no varejo. Trocando lugares incluem edifícios, estruturas (alguns deles) e (ou) de terra usado para transações de vendas no varejo, bem como objetos organização de comércio a retalho e restauração, sem salas comerciais e salas para os visitantes (barracas, tendas, barracas, caixas, recipientes e outras instalações, incluindo aqueles localizados em edifícios, estruturas e instalações), balcões, mesas, bandejas (incluindo aqueles localizados em terra), terra utilizada para a colocação de organizações de varejo (público alimentação) sem leiloeiros (salões para os visitantes), contadores, mesas, bandejas e outros objetos;
o campo de informação de publicidade ao ar livre de qualquer forma de desenhar a imagem, exceto imagem e publicidade ao ar livre para jukebox -	a área de imagem do dano;
o campo de informação imagem e publicidade ao ar livre de jukebox -	área de superfície de exposição;
o campo de informação de publicidade ao ar livre placar eletrônico -	a área da superfície emissora de luz;
distribuição de publicidade exterior com estruturas de publicidade -	atividades empresariais para disseminar o uso de outdoor outdoors de publicidade, stands, grades de construção, banners, letreiros eletrônicos, balões, balões e outros meios técnicos de distribuição territorial estável, montado e disponível nas paredes externas, telhados e outros elementos estruturais de edifícios, estruturas ou fora deles, bem como pontos de parada de transporte público realizado pelo proprietário de um ser estrutura de publicidade de anúncios, em conformidade com a Lei Federal 13 de março de 2006 N 38-FZ "Em Publicidade" (doravante - Lei Federal "Em Publicidade"). O proprietário de uma estrutura de publicidade (organização ou empresário individual) - proprietário de uma estrutura de propaganda ou outra pessoa que tenha direitos reais sobre design, publicidade ou direito de posse e uso de design de publicidade com base em um acordo com o seu proprietário;
publicidade no veículo -	Publicidade empreendedorismo em um veículo que cumpra os requisitos da Lei Federal "da publicidade", com base em um contrato celebrado com o anunciante do proprietário do veículo ou uma pessoa autorizada por qualquer pessoa com qualquer outro direito real de transportar significa

número de funcionários	média para cada mês do período de tributação o número de empregados sujeitos a todos os trabalhadores, incluindo os que trabalham a tempo parcial, contratos e outros contratos de natureza civil
espaço para alojamento temporário e de vida	espaço utilizado para alojamento temporário e indivíduos que vivem (flat ou quarto em um apartamento, casa particular, uma casa de campo (partes), quarto de hotel, quarto do dormitório e outras salas). Área Total de alojamento temporário e de vida é determinada com base no inventário e documentos legais para fornecimento de instalações para o alojamento temporário e vivendo despesas (contratos de venda, arrendamento (sublocação), certificados técnicos, planos, esquemas, explicações e outros documentos). Ao determinar o espaço total de alojamento temporário e alojamento tipo hotel (hotéis, parques de campismo, albergues e outros objetos) não é considerada uma área de áreas comuns para residente (corredores, corredores, entradas em pisos, escadas piso, banheiros comuns, saunas e duchas, instalações de restaurantes, bares, cantinas e outros serviços), e da área das instalações administrativas;
fornecimento de instalações para as despesas de alojamento e de vida temporários	edifícios, estruturas (partes) têm instalações para alojamento temporário e alojamento (casas, chalés e casas particulares construídas em terras privadas, edifícios e estruturas (complexos estruturalmente separado (combinado) edifícios e estruturas localizadas em um terreno de terra) utilizado por hotéis, parques de campismo, albergues e outras instalações);
Área de estacionamento	a área total do terreno em que a taxa de estacionamento publicado, que é determinado com base em documentos de título e de inventário.

ANEXO 3: Relação atividades empreendedoras x indicadores físicos x rendimento de base mês

Atividades empreendedoras	Indicadores físicos	Rendimento de base por mês (RR)
1	2	3
Prestação de serviços ao consumidor	Número de funcionários, incluindo o empresário individual	7500
Serviços veterinários	Número de funcionários, incluindo o empresário individual	7500
Para a reparação, manutenção e limpeza de veículos automóveis	Número de funcionários, incluindo o empresário individual	12.000
Prestação de serviços em posse temporária (para utilização) de estacionamento dos veículos a motor, bem como o armazenamento de veículos automóveis no estacionamento pago	Área de estacionamento Geral (em metros quadrados)	50
Prestação de serviços de transporte de carga	Número de veículos utilizados para transporte de mercadorias	6000
Prestação de serviços de transporte de passageiros	Número de lugares	1500
O comércio a retalho através da rede de comércio de objetos parados tendo leiloeiros	Área de negociação (em metros quadrados)	1800
O comércio a retalho através da rede de comércio de objetos parados que não possuem áreas de vendas, bem como objetos não-estacionárias através da rede de vendas de espaço de varejo na área não superior a 5 metros quadrados	Número de locais de varejo	9000
O comércio a retalho através da rede de comércio de objetos parados que não possuem áreas de vendas, bem como objetos não-estacionárias através da rede de vendas de espaço de varejo na área superior a 5 metros quadrados	Área de espaço de varejo (em metros quadrados)	1800
Versátil varejo gama	Número de funcionários, incluindo o empresário individual	4500
As vendas de bens de utilização de máquinas de venda automática	Número de caixas eletrônicos	4500

Prestação de serviços de catering para a sala de restauração ter para os visitantes	Usuários do serviço sala de estar (em metros quadrados)	1000
Prestação de serviços de catering até a restauração, não tendo espaço para visitantes	Número de funcionários, incluindo o empresário individual	4500
Distribuição de publicidade exterior com estruturas de publicidade (exceto estruturas de publicidade com mudança automática da imagem e a placa eletrônica)	Área para desenhar a imagem (em metros quadrados)	3000
Distribuição de publicidade exterior com projetos de promoção com mudança automática de imagem	Expondo a área da superfície (em metros quadrados)	4000
Distribuição de publicidade exterior com placar eletrônico	Emitindo área (em metros quadrados)	5000
Publicidade com as superfícies externas e internas de veículos	Número de veículos utilizados para publicidade	10.000
Prestação de serviços de alojamento temporário e de vida	Área total de alojamento temporário e de estar (em metros quadrados)	1000
Serviços de transmissão de posse temporária e (ou) utilizar locais comerciais localizados na rede de comercialização de objetos estacionário sem leiloeiros, instável rede de distribuição de objetos, bem como instalações de catering, há quartos para os visitantes, se a área de cada um dos não exceda 5 metros quadrados	Número de posse temporária transmitido e (ou) utilizar locais comerciais, sites de rede de comércio instável, instalações de catering	6000
Serviços de transmissão de posse temporária e (ou) utilizar locais comerciais localizados na rede de comercialização de objetos estacionário sem leiloeiros, instável rede de distribuição de objetos, bem como instalações de catering, há quartos para os visitantes, se a área de cada um dos mesmo superior a 5 metros quadrados	Área transferido para a posse temporária e (ou) o uso de espaço de varejo, o objeto da rede de comércio não-estacionária, facilidade de catering (em metros quadrados)	1200

Serviços de transmissão de posse temporária e (ou) no uso da terra para a colocação da rede de comércio estacionário e não-estacionário, bem como instalações de catering se área de terra é inferior a 10 metros quadrados	Número de posse temporária transmitido e (ou) uso da terra	10.000
Serviços de transmissão de posse temporária e (ou) no uso da terra para a colocação da rede de comércio estacionário e não-estacionário, bem como instalações de catering, se a área de terra maior do que 10 metros quadrados	Área transferido para a posse temporária e (ou) uso da terra (em metros quadrados)	1000

REFERENCIAS

ABREU, Marcelo de Paiva. *et al.* **A ordem do progresso: cem anos de política econômica republicana.** 1990. 22ª reimpressão. Rio de Janeiro. Elsevier.

ALEMANHA. **Einkommensteuergesetz (EStG).** Disponível em: <http://www.gesetze-im-internet.de/estg/BJNR010050934.html>. Acesso em: 30/06/2014

ALEMANHA. **Körperschaftsteuergesetz (KStG).** Disponível em: http://www.gesetze-im-internet.de/kstg_1977/BJNR025990976.html. Acesso em: 15/06/2014

ALEMANHA. **Lei Fundamental da Alemanha.** Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 01/12/2013

ALEMANHA. **Umsatzsteuergesetz (UStG).** Disponível em: http://www.gesetze-im-internet.de/ustg_1980/BJNR119530979.html. Acesso: 03/04/2014

ALMEIDA, Alberto Carlos. **O dedo na ferida: menos impostos, mais consumo.** Rio de Janeiro. Record. 2010.

ALVES, André Augusto de Miranda Pineli. **Uma longa transição: vinte anos de transformações na Rússia.** 2011. Brasília. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas. (IPEA)

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro.** 2007. 13ª ed. São Paulo. Saraiva.

ANDRADE, Euridice S. Mamede de; LINS, Luiz dos Santos; BORGES, Viviane Lima. **Contabilidade tributária: um enfoque prático nas áreas Federal, Estadual e Municipal.** 2013. São Paulo. Ed. Atlas.

BARBOSA, Fernando de Holanda. **Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária.** 1998. Acesso em: 21/11/2013
Disponível em: www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf

BARBOSA, Washington Luís Batista. **O pacto federativo e o federalismo fiscal.** 2011. Disponível em: <http://washingtonbarbosa.com/>. Acesso: 12/12/2013

BARBOSA, Daniel Marchionatti. **Não cumulatividade da Cofins e do PIS.** 2011. Disponível: www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/31324/000779560.pdf. Acesso em: 02/04/2014

BARRETTO, Ricardo César Mandarino. **Reforma Tributária: imposto sobre movimentação financeira.** 1998. Disponível em: <http://daleth.cjf.jus.br/revista/seriemon06.htm>

BARROS, Deborah Marinho de. SOUZA, Evaldo Santana de. **Simples Nacional versus lucro presumido: uma análise da tributação das empresas prestadoras de serviços.** 2008. Disponível em: <http://www.congressosp.fipecafi.org/web/artigos82008/616.pdf>. Acesso em: 23/13/2013

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil.** 2001. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-18042007-145400/pt-br.php>. Acesso em 05/04/2014

BERTOLUCCI, Aldo V. Bertolucci. NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Quanto custa pagar tributos?.** 2002. Disponível em:

BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006. 195 p.

BRASIL. **Lei Complementar nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso: 15/11/2013

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil (de 25 março de 1824)** . Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso: 02/12/2013

BRASIL. **Constituição da Republica dos Estados Unidos do Brasil (de 25 de fevereiro de 1891)**. Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm. Acesso em: 12/12/2013

BRASIL. **Decreto-lei nº 5.844, de 23 de setembro de 1943**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5844.htm. Acesso em: 12/12/2013.

BRASIL. **Lei complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso: 12/12/2013

BRASIL. **Lei nº 12.814, de 16 de maio de 2013**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm. Acesso: 12/12/2013

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>. Acesso: 12/12/2013.

BRASIL. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/Ant2001/lei971898.htm>. Acesso: 12/12/2013.

BRASIL. **Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2011/cgsn/resol94.htm>. Acesso em 12/12/2013.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso: 17/12/2013

BRASIL. **Decreto nº 6.038, de 7 de fevereiro de 2007.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm. Acesso em: 23/12/2013.

BRASIL. **Lei Complementar nº 116,** de 31 de julho de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em: 30/01/2014

BRASIL. **Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006.** Disponível: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso: 22/02/2014

BRASIL. **Lei Complementar nº 128 de 19 de dezembro de 2008.** Disponível : <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2008/leicp128.htm>. Acesso: 22/02/2014

BRASIL. **Lei nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 22/02/2014

BRASIL. **Constituição política do império do Brasil (de 25 de março de 1824).** Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm. Acesso em: 30/03/2014

BRASIL. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso: 01/04/2013.

BRASIL. **Decreto nº 8.217, de 28 de março de 2014.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Decreto/D8217.htm. Acesso em 30/04/2014.

BRASIL. **Lei Complementar nº 139 , de 10 de novembro de 2011.** Disponível:
<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2011/leicp139.htm>. Acesso 30/04/2014

BRASIL. **Portal do empreendedor (Estatísticas).** Disponível em: <http://www.portaldoempreendedor.gov.br/estatistica/lista-dos-relatorios-estatisticos-do-mei>. Acesso: 03/05/2014

BULHÕES, Octávio Gouvêa de. **Considerações sobre reforma tributária.** 2000, 2ª edição. Rio de Janeiro. Fundação Octávio Gouvêa de Bulhões

CARVALHO, Fernando J. Cardim de. **Economia do desenvolvimento.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

CHINA. **Decreto nº 49 (Rede de governo chinês).** Disponível em: <http://www.gov.cn/>. Acesso em: 12/03/2014

CINTRA, Marcos. **A verdade sobre o Imposto único: eficiência .** 2003. São Paulo. LCTE.

COSTA, José Ivandir da Silva. **Simples Nacional: Novo Modelo de Tributação das Microempresas e empresas de pequeno porte.** 2010. Disponível:<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/8021/1420834.pdf?sequence=1>. Acesso em: 11/05/2014 às 21:42

CRUZ, Carla; RIBEIRO, Uirá. **Metodologia científica: teoria e prática**. 2. ed. Rio de Janeiro: Axcel Books, 2004. xvi, 324p

CUNHA, Thadeu Andrade da. **O critério econômico de interpretação do direito tributário**. 1996. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/download/.../14251>

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento científico**. São Paulo: Atlas, 2000, 216 p.

DIAS, Manuel Nunes. **O sistema das Capitanias Hereditárias no Brasil**. 1980. Coimbra. Disponível em: <http://books.google.com.br/books?hl=ptBR&lr=&id=VYf0NRJOIs0C&oi=fnd&pg=PA5&dq=sistemas+de+capitanias+hereditarias&ots=cRh3LAmQW0&sig=qHChNPJUfZhtKaJ0XZ8lp9VdNLQ#v=onepage&q&f=false>. Acesso em: 21/12/2013.

ESCRITORIO NACIONAL DE ESTATÍSTICAS DA CHINA. **Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto na China**. Disponível em: <http://www.stats.gov.cn>. Acesso em: 01/02/2014.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene Ramos. **Simples Nacional**. 2013. São Paulo. Ed. Atlas S/A

FIORI, José Luís. **A nova geopolítica das nações e o lugar da Rússia, China, Índia, Brasil e África do Sul**. 2007. Revista de economia heterodoxa. nº 8, ano VI. ISBN: 1808-0235

FRIGO, Claudemir. SILVA, Ana Lúcia Martins. **Função social dos tributos**. 2009. Disponível em: http://www.propostacurricular.sed.sc.gov.br/pdfs/Caderno_3_FUNCAO_SOCIAL_DOS_TRIBUTOS.pdf. Acesso em: 01/12/2013

FULBROOK, Mary. **História concisa da Alemanha**. Tradução de Barbara Duarte. 2012. São Paulo. Edipro.

FURQUIM, Luiz Doria (Adapt.). **O moderno direito tributário alemão**. 2007. Disponível: www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao020/O%20moderno%20Direito%20Tributario%20alemao.htm

GIAMBIAGI, Fábio. *et al.* **Economia Brasileira Contemporânea (1945-2004)**. 2005. 6ª Reimpressão. Rio de Janeiro. Elsevier.

GICO JR, Ivo. VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ALMEIDA, Wilson. **Tributação e desenvolvimento na China: transição e ajustes para um sistema compatível com os signatários da OMC**. Disponível em: <http://www.comciencia.br/comciencia/handler.php?section=8&edicao=76&id=951>. Acesso em: 30/06/2014

GREMAUD, Amaury Patrick. SAES, Flávio Azevedo Marques de. TONETO JÚNIOR, Rudinei. **Formação Econômica do Brasil**. 1997. São Paulo. Atlas.

HACKE, Constanze. **Unser Steuersystem**. 2013. Disponível em: <http://www.bpb.de/izpb/147080/unser-steuersystem>. Acesso: 12/12/2013

HIRST, Paul Q.; THOMPSON, Grahame. **Globalização em questão: a economia internacional e as possibilidades de governabilidade**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2002. 364p

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Evolução da carga tributária total com relação ao Produto Interno Bruto no Brasil**. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/> Acesso: 12/2013

LANDIN, Ildemar José. FONSECA, Joilson S. da. NABUCO, Luís Carlos B. R. **O imposto sobre o valor agregado na reforma tributária**. 2001. Disponível: http://www.sefaz.ba.gov.br/scripts/ucs/externos/monografias/monografia_ildemar_joilson_luis.pdf

LEÃO, Rodrigo Pimentel Ferreira; PINTO, Eduardo Costa; ACIOLY, Luciana. **A China na Nova Configuração Global: impactos políticos e econômicos**. 2011. Brasília. Instituto de Pesquisas Econômicas (IPEA)

LEITE, Antônio Dias e VELLOSO, João Paulo dos Reis. **O Novo Governo e os Desafios do Desenvolvimento**. 2002. Rio de Janeiro: José Olympio.

MAGALHÃES, João Paulo de Almeida; MINEIRO, Adhemar dos Santos; ELIAS, Luiz Antonio. **Vinte anos de política econômica**. Rio de Janeiro: Contraponto, 1999. 288p.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia científica: ciência e conhecimento científico, métodos científicos, teoria, hipóteses e variáveis, metodologia jurídica**. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2000. 289p

MARINHO, Henrique Jorge Medeiros. **O estudo das relações internacionais: teorias e realidade**. 2008. São Paulo. Aduaneiras.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 2010. 10 ed. São Paulo. Atlas.

MARTINS, Gilberto de Andrade. THEOPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da Investigação Científica para Ciências Sociais Aplicadas**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. 1989 .São Paulo. Saraiva.

MARTINS, Renato Crivelli. BONADIO, Márcia Regina Cavalcante. **Apuração do ICMS nos regimes de tributação lucro real, lucro presumido e simples nacional**. Disponível em:

www.finan.com.br/pitagoras/downloads/numero2/apuracao-do-icms.pdf.

Acesso: 30/01/2014

MENDES, Marcos J. **Os sistemas tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: comparação das características gerais**. 2008. Disponível em: <http://www12.senado.gov.br/publicacoes/estudos-legislativos/tipos-de-estudos/textos-para-discussao/td-49-os-sistemas-tributarios-de-brasil-russia-china-india-e-mexico-comparacao-das-caracteristicas-gerais>

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Estudo tributário nº 08: Sistema e Administração Tributária: uma visão geral**. 2002. Brasília. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/20SistemaAdministracaoTributaria.pdf>. Acesso: 22/12/2013

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **O novo código tributário na Alemanha: como se deve legislar**. 1979. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66870/69480>. Acesso em: 31/03/2014

OLIVEIRA, Alexandre Machado de. **Princípios do Direito Tributário**. Disponível em: www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=7866. Acesso : 30/04/2014

OLIVEIRA, J.M. Leoni Lopes de. **Novo Código Civil Comparado: com o código civil de 1916 e a legislação complementar Lei nº. 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. 2002. Editora Lumen Juris.

OLIVEIRA, Maurício Teixeira de. **A importância da contabilidade no processo de decisão entre Lucro real e lucro presumido**. 2009. Disponível: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-06052009-124850/pt-br.php>. Acesso: 12/01/2014

OLIVEIRA, Karine Aparecida de. **Convergência das normas internacionais de contabilidade com as normas brasileiras de contabilidade: impactos contábeis e fiscais e dificuldades na adoção**. 2012.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Comparativo de crescimento do PIB: Alemanha x Euro Area.** Disponível em: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/country-statistical-profile-russian-federation_20752288-table-rus. Acesso em: 01/03/2014.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). **Evolução da carga tributária total em relação ao Produto Interno Bruto na Alemanha.** Disponível em: <http://www.oecd.org/>. Acesso: 20/12/2013
PEREIRA, José Matias. Manual de metodologia da pesquisa científica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. xviii, 154 p.

PEREIRA, Luiz Fernando. **Os princípios do direito tributário: uma análise panorâmica.** Disponível em: <http://drluizfernandopereira.jusbrasil.com.br/artigos/111904656/os-principios-do-direito-tributario-uma-analise-panoramica>. Acesso: 12/02/2014

POGORLETSKIY, Alexander; DOLGOPOLOVA, Maria. **O sistema tributário Russo e seus efeitos sobre o desenvolvimento e nas relações internacionais: enfoque jurídico e econômico.** 2011. Disponível em: http://www.abdi.com.br/Estudo/bric_portugues_com_isbn_reduzidos.pdf
Acesso: 10/2013

PRADO, Sergio. **A questão fiscal na federação brasileira: diagnóstico e alternativas.** 2007. Disponível em: <http://www.cepal.org/brasil/publicaciones/xml/9/28329/LCBRSR179SergioPrado.pdf>. Acesso em: 03/12/2013

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/previdencia/GFIP/GFIP1FGTS.htm>. Acesso: 25/03/2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Imposto sobre produtos industrializados.** Disponível em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/ipi/conceito.htm>. Acesso em: 19/06/2014.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in12522012.htm>. Acesso: 30/06/2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Ins/2013/in14202013.htm>. Acesso: 30/06/2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 108, de 28 de Dezembro de 2001.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2001/in1082001.htm>. Acesso: 01/03/2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa SRF nº 127, de 30 de outubro de 1998.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/Ant2001/1998/in12798.htm>. Acesso: 30/06/2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Manual declaração anual simplificada para o microempreendedor individual DASN-SIMEI.** Disponível em: http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/arquivos/manual/manual_l_dasn-simei_2013.pdf. Acesso: 22/02/2014

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.** Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/rir/default.htm. Acesso: 12/12/2013

REZENDE, Amaury José. PEREIRA, Carlos Alberto. ALENCAR, Roberto Carvalho. **Contabilidade tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. 2010. São Paulo. Atlas.

RIBEIRO, Robson. **O sistema tributário brasileiro**. 2006. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/negocios/o-sistema-tributario-brasileiro/12864/> Acesso em: 07/05/2014

RULLO, Carmine. **Lucro real ou Lucro Presumido: por qual optar?**. 2008. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-01102008-125811/pt-br.php>. Acesso: 12/12/2013

RÚSSIA. **Código Tributário - Налоговый кодекс**. Disponível em: http://nalog.ru/rn77/taxation/tax_legislation/

RÚSSIA. **Constituição da Federação da Rússia. 1993**. Disponível em: http://www.cer.unb.br/index.php?option=com_content&view=article&id=225:constituicao-da-russia-em-portugues&catid=35:construssia&Itemid=63. Acesso em: 22/02/2014

RUSSIA. **Federal State Statistics Service**. Disponível em: <http://www.gks.ru>. Acesso em: 12/05/2014

RÚSSIA. **Lei Federal de 30 de dezembro de 1995 N 225-FZ "On Contratos de Partilha de Produção" (com alterações)** Disponível em: http://base.garant.ru/10105771/2/#block_200. Acesso em 21/07/2014

SAY, Jean Baptiste. **Tratado de economia política**. 1986. 2ed. São Paulo: Nova Cultura.

SILVA, Antônio Carlos Ribeiro de. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. 2003. São Paulo. Atlas.

SILVA, Carlos Roberto Paiva da. **Movimentação Financeira: a base para um imposto socialmente justo.** 2011. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=2585:catid=28&Itemid=23

STATE ADMINISTRATION OF TAXATION. **Sistema Tributário** [2014] Disponível em: www.chinatax.gov.cn/n2735/n2738/n2762/c76389/content.html

STATE ADMINISTRATION OF TAXATION. **- (Organização tributária)** [2014] Disponível em: <http://www.chinatax.gov.cn/n2735/n2738/n2762/c76389/content.html>

VARSANO, Ricardo. **A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde.** Disponível: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2253/1/td_0500.pdf. Acesso: 02/02/2014

VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. GARCIA, Manuel Enriquez. **Fundamentos de Economia.** 1998. São Paulo. Saraiva.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.** 2004. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso: 02/12/2013

WEIQUN, Zhu. **O sistema tributário chinês e seus efeitos no desenvolvimento e nas relações comerciais internacionais da China: enfoque jurídico e econômico.** 2011. Disponível: www.abdi.com.br/Estudo/bric_portugues_com_isbn_reduzidos.pdf Acesso: 10/2013

ZHENG, Lu. **O caminho do desenvolvimento Econômico Chinês.** Disponível: <http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:g0VYkHTjcD8J:biblioteca.clacso.edu.ar/ar/libros/china/04.rtf+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br>. Acesso: 03/03/2014

