

UNIVERSIDADE DE TAUBATÉ
Nicolas dos Santos Tavares de Jesus
Thales dos Santos Faria

**IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS POR
PESSOAS FÍSICAS: um estudo relacionado à incidência
de Imposto sobre Produtos Industrializados e ao
desembarço aduaneiro**

Taubaté – SP
2021

**Nicolas dos Santos Tavares de Jesus
Thales dos Santos Faria**

**IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS POR
PESSOAS FÍSICAS: um estudo relacionado à incidência
de impostos e ao desembaraço aduaneiro**

Trabalho de Graduação, modalidade de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté para obtenção do Título de Bacharel em Comércio Exterior.

Orientadora: Prof. Ma. Romária Pinheiro da Silva.

**Taubaté – SP
2021**

**NICOLAS DOS SANTOS TAVARES DE JESUS
THALES DOS SANTOS FARIA**

**IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS POR PESSOAS FÍSICAS: UM
ESTUDO RELACIONADO À INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS E AO DESEMBARAÇO
ADUANEIRO**

Trabalho de Graduação, modalidade de Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté para obtenção do Título de Bacharel em Comércio Exterior.

Orientador (a): Prof. Prof. Ma. Romária Pinheiro da Silva.

Data: _____

Resultado: _____

COMISSÃO JULGADORA

Prof. _____ Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____ Universidade de Taubaté

Assinatura _____

Prof. _____ Universidade de Taubaté

Assinatura _____

**Ficha catalográfica elaborada pelo
SIBi – Sistema Integrado de Bibliotecas / UNITAU**

F224i Faria, Thales dos Santos
Importação de veículos automotivos por pessoas físicas : um estudo relacionado à incidência de imposto sobre produtos industrializados e ao desembaraço aduaneiro / Thales dos Santos Faria, Nicolas dos Santos Tavares de Jesus - 2021.
41f. : il.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) - Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté, 2021.

Orientação: Profa. Ma. Romária Pinheiro da Silva, Departamento do orientador – Gestão e Negócios.

1. Automóveis – Impostos. 2. Finanças públicas - Auditoria - Legislação. 3. Importação – Imposto. I. Jesus, Nicolas dos Santos Tavares de. II. Título.

658.4063

Aos meus pais Erivaldo e Maria Patrícia, pelo carinho e pelo incentivo constante. (do Aluno Nicolas dos Santos Tavares de Jesus).

Aos meus pais Giovani e Rosângela Aparecida, pela dedicação e pelo apoio constante. (do Aluno Thales dos Santos Faria).

AGRADECIMENTOS

Dos autores

Ao Prof. Me. Júlio César Gonçalves, pela meticulosidade na organização das bancas de apresentação dos Trabalhos de Conclusão de Curso da nossa turma de Graduação.

A Prof. Ma. Romaria Pinheiro da Silva pelo constante apoio, incentivo e críticas.

Aos Professores escolhidos para nossa banca, pelas importantes sugestões que muito acrescentaram na conclusão deste trabalho.

“Negócios são negócios: como eles diziam isto, os daqui chamaram-lhes comerciantes. Mas eles o que queriam dizer era que negócios são negócios, e não vida e religião.” (Karl Kraus).

JESUS, Nicolas dos Santos Tavares de; FARIA, Thales dos Santos. **IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS POR PESSOAS FÍSICAS: um estudo relacionado à incidência de Imposto sobre Produtos Industrializados e ao desembaraço aduaneiro.**: 2021. 40 f. Trabalho de Graduação, modalidade Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado para obtenção do Certificado do Título de Bacharel em Comércio Exterior do Departamento de Gestão e Negócios da Universidade de Taubaté, Taubaté.

O propósito básico deste estudo é procurar entender os mecanismos existentes e necessários que possibilitam a importação de veículos automotivos, e o seu alinhamento com a legislação brasileira relacionada com a importação desses bens de uso duradouro. A hipótese adotada é que a legislação brasileira vigente relacionada à incidência de Imposto de Importação e de Imposto de Produtos Industrializados sobre veículos automotivos é suficiente para abarcar as necessidades dos importadores, no que se refere à tributação dos produtos adquiridos para uso próprio no Brasil. A incidência de impostos sobre os produtos importados influencia de forma direta no preço final, em função da natureza do bem e da alíquota do imposto aplicável a um determinado bem. A metodologia escolhida para este Trabalho de Graduação foi a pesquisa bibliográfica, na qual foram buscadas informações constantes de trabalhos científicos acadêmicos relacionadas à legislação pertinente às operações aduaneiras e à tributação dos veículos automotivos importados. Os resultados obtidos após a análise das bibliografias escolhidas apontaram para um cenário no qual a não incidência do Imposto de Produtos Industrializados sobre veículos importados adquiridos por pessoa, e a incidência do Imposto de Importação sobre esses produtos influencia de forma decisiva para o elevado preço final dos veículos automotores importados adquiridos por tais consumidores.

Palavras-chave: Importação, Impostos, Legislação, Preço Final e Veículos.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Balança comercial brasileira (1974-2006) (Em US\$ milhões)	17
--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Esquema simplificado de aquisição de veículo automotor importado	20
Quadro 2 – Fluxograma de importação de veículo automotor.....	21
Quadro 3 – Sistema Tributário Brasileiro	33
Quadro 4 – Tipos de cumulatividade tributária	34

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

COFINS	Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CTB	Código Tributário Nacional
DECEX	Departamento de Operações de Comércio Exterior
DI	Declaração de Importação
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
II	Imposto de Importação
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
LI	Licença de Importação
MF	Ministério da Fazenda
MDIC	Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior
PIS	Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público
SECEX	Secretaria de Comércio Exterior
SISCOMEX	Sistema Integrado de Comércio Exterior
RFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
STB	Sistema Tributário Brasileiro

SUMÁRIO

LISTA DE FIGURAS	7
LISTA DE GRÁFICOS	8
LISTA DE TABELAS	9
LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS	9
1 INTRODUÇÃO	11
1.1 TEMA DO TRABALHO	12
1.2 OBJETIVO DO TRABALHO	12
1.2.2 Objetivos específicos	12
1.3 PROBLEMA	12
1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO.....	13
1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO	13
1.6 METODOLOGIA	14
1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO.....	14
2 REVISÃO DE LITERATURA	16
2.1 SISTEMÁTICA PARA A IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS	17
2.2 DESEMBARAÇO ADUANEIRO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS IMPORTADOS .	22
2.3 INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS IMPORTADOS.....	24
3 APROFUNDAMENTO DA PESQUISA	28
4 RESULTADOS	35
5 CONCLUSÃO	37
BIBLIOGRAFIA	38

1 INTRODUÇÃO

O Código Tributário Nacional (CTN) apresenta um alto nível de complexidade, a que se deve à elevada quantidade de taxas, impostos e tributos que constituem a base para arrecadação destinada à manutenção da Administração Pública da União, de Estados e de Municípios.

A entrada de bens adquiridos no exterior, e de forma específica nesta pesquisa, dos veículos automotivos, engloba serviços tais como seguros, fretes e serviços bancários, além dos impostos que incidem na aquisição desses bens, a exemplo do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e do Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público (PIS).

O Imposto de Importação (II) e o IPI são, basicamente, os impostos que incidem sobre os produtos importados que adentram no território nacional brasileiro, e possuem uma legislação complexa, no que se refere à incidência e à destinação.

A importação de veículos automotivos realizada por pessoas físicas envolve uma série de procedimentos, que se iniciam com a aquisição do bem, e passam pelo pagamento de impostos e do desembaraço aduaneiro, a fim de que o item adquirido possa adentrar no Brasil, e ser utilizado pelo comprador.

No caso dos veículos automotivos importados, o IPI tem sua alíquota majorada em relação aos veículos automotivos produzidos no Brasil, embora os outros impostos como a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e o ICMS incidam tanto sobre esses produtos nacionais, quanto nos importados.

Em relação ao desembaraço aduaneiro, a Licença de Importação (LI) para veículos automotivos importados é concedida, após análise, pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX) da Secretaria de Comércio Exterior (SECEX), subordinada ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC).

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), pertencente ao Ministério da Fazenda (MF), realiza as verificações de conformidade dos dados constantes da Declaração de Importação (DI) em relação aos veículos automotivos importados, à legislação pertinente a tais produtos e à documentação apresentada desses veículos, de forma a permitir o desembaraço ou entrega desses itens.

1.1 TEMA DO TRABALHO

A complexidade da legislação tributária brasileira se apresenta como ponto complicador para as operações de importação de produtos por conta da quantidade de impostos previstos, que variam de acordo com a natureza dos bens importados.

A importação de veículos automotivos abarca operações de logística, a exemplo de transporte marítimo ou aéreo desses produtos, além das formalidades relacionadas à elaboração da LI e da DI, e do pagamento dos impostos previstos na legislação brasileira, que sobre eles incidem.

1.2 OBJETIVO DO TRABALHO

Este trabalho de pesquisa tem por finalidade procurar entender os mecanismos existentes e necessários que possibilitam a importação de veículos automotivos, e o seu alinhamento com a legislação brasileira relacionada com a importação desses bens de uso duradouro, de forma a responder ao problema de pesquisa proposto para este Trabalho de Conclusão de Curso. O objetivo geral desta pesquisa é entender, por meio de uma revisão bibliográfica, as situações em que ocorra incidência de IPI sobre veículos automotivos para uso próprio.

1.2.2 Objetivos específicos

Os objetivos específicos definidos para este trabalho de pesquisa foram os seguintes:

- Entender a sistemática necessária para a importação de veículos automotores;
- Descrever as peculiaridades e as exigências necessárias para a efetivação do desembaraço aduaneiro; e
- Apresentar as principais legislações relacionadas à incidência de IPI e dos impostos previstos para veículos automotivos importados.

1.3 PROBLEMA

A hipótese definida para este trabalho de pesquisa se alicerça na afirmação de que a legislação brasileira vigente relacionada à incidência de Imposto de Importação e de Imposto

de Produtos Industrializados sobre veículos automotivos é suficiente para abarcar as necessidades dos importadores, no que se refere à tributação dos produtos adquiridos para uso próprio no Brasil.

A incidência de impostos sobre os produtos importados influencia de forma direta no preço final, em função da natureza do bem e da alíquota do imposto aplicável a um determinado bem.

Este trabalho de pesquisa se relaciona com as especificidades dos mecanismos dos órgãos brasileiros responsáveis pela fiscalização e pelo desembaraço das importações de veículos automotivos importados, e se propõe a responder ao seguinte problema de pesquisa:

A incidência do IPI majorado e dos impostos previstos para a importação de veículos automotivos influenciam de forma decisiva na elevação de seus preços finais em comparação aos veículos produzidos pelas plantas das montadoras localizadas em território brasileiro?

1.4 RELEVÂNCIA DO ESTUDO

Esta pesquisa se mostra relevante devido à grande demanda dos consumidores brasileiros em relação a produtos industrializados importados, em especial, da aquisição dos veículos automotivos disponíveis no mercado internacional.

A elaboração deste trabalho se justifica pela necessidade do entendimento sobre a legislação aduaneira e sobre a legislação tributária especificamente destinada à importação de veículos automotivos, e de que forma essas legislações influenciam nas operações de desembaraço desses bens de uso duráveis.

1.5 DELIMITAÇÃO DO ESTUDO

O estudo realizado se delimita à apresentação dos pontos mais importantes da legislação aduaneira e à legislação tributária aplicáveis à importação de veículos automotivos realizada por importadores brasileiros (pessoas físicas), de forma a procurar entender as relações entre essas legislações nas operações de desembaraço desses produtos industrializados.

As legislações pesquisadas foram tão somente aquelas que estão em vigência na legislação brasileira, tanto as elaboradas pelo Ministério da Fazenda, pela Secretaria da Receita Federal do Brasil e pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior.

1.6 METODOLOGIA

Este trabalho foi elaborado a partir de uma pesquisa exploratória qualitativa e de pesquisa descritiva e, para o seu desenvolvimento, foram realizadas consultas em artigos, em monografias, em dissertações e em livros didáticos relacionados ao tema com o uso do Repositório Institucional da Universidade de Taubaté, do Google Acadêmico, da Biblioteca Digital de Teses e Dissertações (BDTD) e dos periódicos da CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior).

A metodologia escolhida para este Trabalho de Graduação foi a pesquisa bibliográfica, na qual foram buscadas informações constantes de trabalhos científicos acadêmicos relacionadas à legislação pertinente às operações aduaneiras e à tributação dos veículos automotivos importados. Ferreira e Bastos (2016, p. 140) definem a revisão bibliográfica da seguinte forma: “[...] é um tipo de pesquisa que visa responder a um problema com a utilização de material bibliográfico, estudos e análises científicas que, por conseguinte, passaram pelo crivo da Ciência para serem apresentados à sociedade [...]”

Faz-se importante salientar que não foram analisados experimentos ou modelagens matemáticas acerca do tema definido para o trabalho em questão. Desta forma, foram apresentadas abordagens sobre a sistemática necessária para a importação de produtos industrializados, sobre as peculiaridades e as exigências necessárias para a efetivação do desembaraço aduaneiro; e sobre as principais legislações relacionadas à incidência de IPI e dos impostos previstos para veículos automotivos importados.

1.7 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

Este trabalho foi estruturado em cinco capítulos, a partir da definição dos objetivos específicos propostos para este trabalho de pesquisa, com o propósito de organizar de forma sequenciada as informações, a fim de permitir um perfeito entendimento dos processos de desembaraço aduaneiro e da tributação sobre os veículos automotivos adquiridos por consumidores brasileiros.

No Capítulo 1, Introdução, foram apresentadas as abordagens sobre as questões pertinentes ao tema escolhido para a pesquisa, o objetivo geral e os objetivos específicos; a importância do tema, a delimitação da pesquisa, a metodologia de pesquisa e a organização do trabalho.

O Capítulo 2, Revisão de Literatura, apresentou as abordagens relacionadas à sistemática necessária para a importação de veículos automotivos, no que se refere à elaboração dos documentos necessários para a consecução e a finalização dos processos relacionados a esses produtos e, em seguida, tratou das operações relacionadas à efetivação do desembaraço aduaneiro dos veículos automotivos importados, a partir das exigências legais previstas para esses produtos industrializados. Por fim, foram apresentadas as principais legislações relacionadas à incidência de IPI majorado e dos impostos incidentes sobre os veículos automotivos importados para o mercado consumidor brasileiro.

O Capítulo 3 foi elaborado com base nas recomendações do orientador em relação aos detalhes específicos e aos aprofundamentos relacionados a este trabalho de pesquisa, enquanto o Capítulo 4 destinou-se a apresentar os resultados da pesquisa, relacionados às alíquotas do Imposto de Importação, do Imposto sobre Produtos Industrializados, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, do Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público e do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

No Capítulo 5, Conclusão, foram realizadas as considerações finais sobre o trabalho de pesquisa, com o propósito de responder ao problema de pesquisa proposto, além apresentar proposta de sugestão para trabalhos futuros.

2 REVISÃO DE LITERATURA

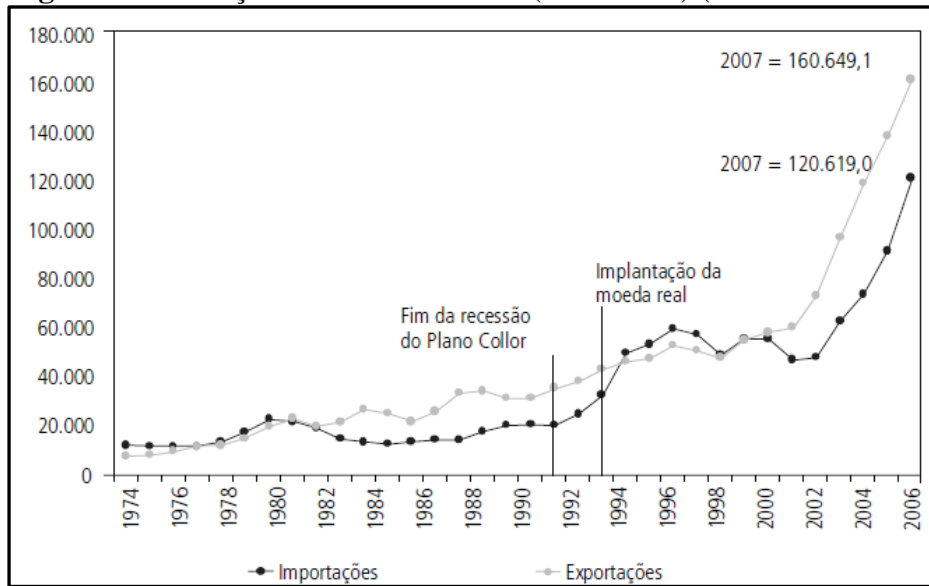
Este capítulo foi elaborado com a finalidade de descrever a sistemática usual relacionada à documentação necessária para a importação de veículos automotivos importados, além de apresentar as operações relacionadas à efetivação do desembaraço aduaneiro dos veículos automotivos importados e as principais legislações relacionadas à incidência de IPI majorado e dos impostos desses produtos para o mercado consumidor brasileiro.

A indústria brasileira iniciou seu processo de modernização durante o governo do Presidente Juscelino Kubitschek de Oliveira (1956-1961), que é assim descrito por Filho (2003):

Os responsáveis pela elaboração da política do Plano de Metas para implantação da indústria automobilística no Brasil não tiveram que se preocupar com as restrições impostas pelo Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (*GATT*) que o País havia assinado no final da década anterior. Algumas das medidas centrais do plano do Governo Kubitschek para o setor, como a imposição de barreiras proibitivas à importação de veículos e o requisito de índices de conteúdo nacional, contrariavam regras do *GATT* contidas nos Artigos XI - sobre eliminação de restrições quantitativas - e III – sobre tratamento nacional, que proíbe a discriminação entre produto nacional e importado. No entanto, desde 1955, exceções a algumas dessas regras já estavam abertas para países em desenvolvimento, com as modificações introduzidas pelo Artigo XVIII. Seja como medida de salvaguarda à balança de pagamentos, seja para proteger uma indústria infante, o artigo permitia a adoção de medidas de restrição quantitativa a importações. (FILHO, 2003, p. 772).

Em relação à importação de produtos na década de 1990, por exemplo, Cardoso Jr (2009) entende que o Brasil deveria mudar seu papel na divisão internacional do trabalho ou sua inserção internacional e, para isso, os impedimentos legais e as consequências econômicas da promulgação da CF/88, nacionalista e um pouco protecionista, precisavam ser alterados.

Ainda, Cardoso Jr (2009) afirmou que o resultado dessa abertura com câmbio valorizado e a entrada de capitais especulativos foi que o produto da indústria de transformação brasileira não cresceu ao longo da década de 1990, e apresentou apenas oscilações em torno de uma média na década de 1990, com crescimento considerável a partir de 2002. A Figura 1 ilustra a referida afirmação.

Figura 1 – Balança comercial brasileira (1974-2006) (Em US\$ milhões)

Fonte: Cardoso Jr (2009, p. 25).

O processo de globalização pautado na integração global das informações, que digam respeito aos desenvolvimentos tecnológicos, em especial, aos veículos automotores importados, gerou um crescimento na efetivação das importações desses produtos no mercado consumidor brasileiro no cenário atual, tanto por pessoas físicas quanto por pessoas jurídicas.

É importante ressaltar que o referido cenário torna cada vez mais acessível a importação de veículos automotivos por parte dos consumidores, que a fazem diretamente, sem a interferências das pessoas jurídicas que atuam nesse nicho de mercado.

2.1 SISTEMÁTICA PARA A IMPORTAÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS

A documentação que constitui a declaração de importação, de acordo com o Art. 553 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, do Presidente da República, é a seguinte: I - a via original do conhecimento de carga ou documento de efeito equivalente; II - a via original da fatura comercial, assinada pelo exportador; e III - o comprovante de pagamento dos tributos, se exigível (BRASIL, 2009).

Em relação ao conhecimento da carga, em Brasil (2009), afirma-se, nos Art. 554 a 556, que:

Art. 554. O conhecimento de carga original, ou documento de efeito equivalente, constitui prova de posse ou de propriedade da mercadoria (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 46, caput, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º). Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal do Brasil poderá dispor sobre

hipóteses de não-exigência do conhecimento de carga para instrução da declaração de importação. Art. 555. A cada conhecimento de carga deverá corresponder uma única declaração de importação, salvo exceções estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Art. 556. Os requisitos formais e intrínsecos, a transmissibilidade e outros aspectos atinentes aos conhecimentos de carga devem regular-se pelos dispositivos da legislação comercial e civil, sem prejuízo da aplicação das normas tributárias quanto aos respectivos efeitos fiscais. (BRASIL, 2009, p. 139).

A fatura comercial é um documento que descreve as características do produto, a exemplo da espécie do bem, seu peso líquido, o país de aquisição, e outros dados. No Art. 557 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, do Presidente da República, descreve-se que a fatura comercial deve conter as seguintes indicações:

I - nome e endereço, completos, do exportador; II - nome e endereço, completos, do importador e, se for caso, do adquirente ou do encomendante predeterminado; III - especificação das mercadorias em português ou em idioma oficial do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ou, se em outro idioma, acompanhada de tradução em língua portuguesa, a critério da autoridade aduaneira, contendo as denominações próprias e comerciais, com a indicação dos elementos indispensáveis a sua perfeita identificação; IV - marca, numeração e, se houver, número de referência dos volumes; V - quantidade e espécie dos volumes; VI - peso bruto dos volumes, entendendo-se, como tal, o da mercadoria com todos os seus recipientes, embalagens e demais envoltórios; VII - peso líquido, assim considerado o da mercadoria livre de todo e qualquer envoltório; VIII - país de origem, como tal entendido aquele onde houver sido produzida a mercadoria ou onde tiver ocorrido a última transformação substancial; IX - país de aquisição, assim considerado aquele do qual a mercadoria foi adquirida para ser exportada para o Brasil, independentemente do país de origem da mercadoria ou de seus insumos; X - país de procedência, assim considerado aquele onde se encontrava a mercadoria no momento de sua aquisição; XI - preço unitário e total de cada espécie de mercadoria e, se houver, o montante e a natureza das reduções e dos descontos concedidos; XII - custo de transporte a que se refere o inciso I do art. 77 e demais despesas relativas às mercadorias especificadas na fatura; XIII - condições e moeda de pagamento; e XIV - termo da condição de venda (INCOTERM). (BRASIL, 2009, p. 139).

De acordo com Caetano e Vidigal (2015), os procedimentos de importação envolvem regras e mecanismos bem específicos, e que o regime aduaneiro se define, basicamente, como o procedimento comum de importação e de exportação de mercadorias e pagamento dos tributos.

Ainda, afirmam que o comércio exterior imprime um dinâmica, que, para ser atendida necessita do regime aduaneiro imposto por cada governo, o qual se destina ao controle de entrada e de saída de mercadorias no território nacional, com a isenção ou a suspensão de tributos. (CAETANO; VIDIGAL, 2015).

Ainda, Caetano e Vidigal (2015) afirmam que os importadores que desejem realizar atividades comerciais internacionais devem se registrar, inicialmente, no Serviço de Comércio Exterior do Ministério da Indústria Comércio e Turismo, denominados por REIs (Registros de

Exportador/Importador), os quais são feitos via SISCOMEX, que é regulado pela Secretaria de Comércio Exterior (SECEX) e também pela Receita Federal. Sobre isto, Vazquez (2007) assevera que:

A inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI) da Secretaria do Comércio Exterior (SECEX) é condição básica para empresas, entidades e pessoas físicas atuarem como importadores e/ou exportadores. Os órgãos da administração direta e indireta que atuam como anuentes no comércio exterior serão credenciados a acessar o SISCOMEX para manifestar-se acerca das operações relativas a produtos de sua área de competência, quando previsto em legislação específica (VAZQUEZ, 2007, p. 106).

Em relação aos documentos emitidos em território nacional para o recebimento do veículo pelo comprador, Caetano e Vidigal (2015) apresentam os órgãos responsáveis pela emissão da documentação exigida para tal, desta maneira:

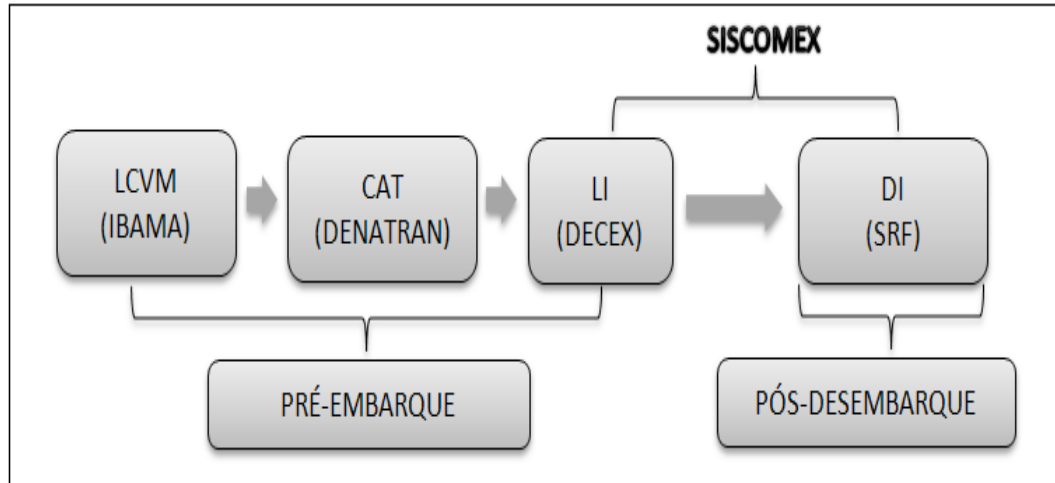
O Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis (Ibama) emite a **Licença para Uso da Configuração do Veículo ou Motor (LCVM)**; O Departamento Nacional de Trânsito (Denatran) emite o **Certificado de Adequação à Legislação Nacional de Trânsito (CAT)**; O **Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex), da Secretaria de Comércio Exterior (Secex), do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (Mdic)** analisa e concede a **Licença de Importação (LI)**; A **Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Ministério da Fazenda (MF)**, verifica a **conformidade dos dados informados na Declaração de Importação (DI)** com a mercadoria importada, os documentos apresentados e a legislação específica, com vistas ao desembaraço (entrega) da mercadoria. (CAETANO; VIDIGAL, 2015, p. 28, grifo nosso).

Os procedimentos do importador que tem a posse dos documentos deverá ser a seguinte:

Antes do Embarque do(s) Veículos no Exterior o Importador deverá: Solicitar a emissão da LCVM junto ao Ibama e de posse da cópia autenticada da LCVM, requerer o CAT junto ao Denatran e registrar a Licença de Importação (LI) no Siscomex, nos termos da Portaria Secex nº 35, de 24 de novembro de 2006. Simultaneamente ao registro da LI, o importador deverá encaminhar ao Decex, diretamente ou através de qualquer dependência do Banco do Brasil S.A., autorizada a conduzir operações de comércio exterior, cópia autenticada do Certificado de Adequação à Legislação Nacional de Trânsito (CAT), anteriormente referido. **Após a Chegada do(s) Veículos ao País:** O importador, diretamente ou por meio de seu representante credenciado, deverá registrar no Siscomex, a Declaração de Importação (DI), documento base do despacho de importação, nos termos da Instrução Normativa SRF nº 680, de 2 de outubro de 2006. (CAETANO; VIDIGAL, 2015, p. 28-29, grifo do autor).

O Quadro 1 apresenta um esquema simplificado do processo relacionado à documentação requerida do importador de um veículo automotor.

Quadro 1 – Esquema simplificado de aquisição de veículo automotor importado

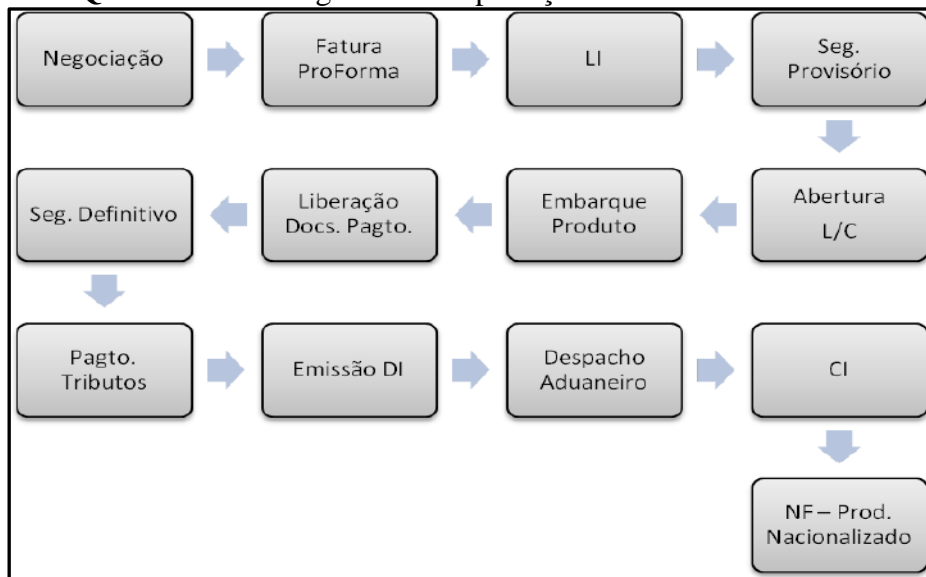


Fonte: Caetano; Vidigal (2015, p. 29).

A documentação básica para a importação de veículos automotivos, de acordo com Caetano e Vidigal (2015) é a seguinte:

ProForma Invoice (Fatura Pro Forma): É o documento de responsabilidade do exportador, emitido a pedido do importador, para que este providencie a Licença de Importação, dentre outras providências. Este documento é o modelo de contrato mais frequente, formaliza e confirma a negociação. **Commercial Invoice (Fatura Comercial):** É o documento internacional, emitido pelo exportador, que no âmbito externo, equivale à nota fiscal, cuja validade começa a partir da saída da mercadoria do território de origem e é imprescindível para o importador desembaraçar a mercadoria em seu país. **Packing List (Romaneio de Embarque):** Deve ser emitido pelo exportador. É necessário para o desembaraço da mercadoria e para orientação do importador quando da chegada dos produtos no país de destino. É uma relação simples dos volumes e seus respectivos conteúdos a serem embarcados. **Bill of Lading – B/L (Conhecimento de Embarque):** Documento emitido pela companhia transportadora que atesta o recebimento da carga, as condições de transporte e a obrigação de entrega das mercadorias ao destinatário legal, no ponto de destino preestabelecido, conferindo a posse das mercadorias. É ao mesmo tempo, um recibo de mercadorias, um contrato de entrega e um documento de propriedade, constituindo-se assim um título de crédito. (CAETANO; VIDIGAL, 2015, p. 27-28).

O Quadro 2 apresenta O Quadro 1 apresenta um fluxograma no qual se podem visualizar os passos a serem seguidos desde a saída do veículo automotor do país de origem (exportador) até a chegada ao país de destino (importador).

Quadro 2 – Fluxograma de importação de veículo automotor

Fonte: Behrends (2006, p. 233).

2.2 DESEMBARAÇÃO ADUANEIRO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS IMPORTADOS

O Art. 571 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, do Presidente da República, que regulamenta a Administração das atividades aduaneiras, e da fiscalização, do controle e da tributação das operações de comércio exterior define o desembaraço aduaneiro na importação como o ato de registrar a conclusão da conferência aduaneira, e que, após realizado o desembaraço aduaneiro de mercadoria cuja declaração tenha sido registrada no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior) do governo brasileiro, emitir-se-á eletronicamente o documento comprobatório da importação (BRASIL, 2009).

Caetano e Vidigal (2015) afirmam que o SISCOMEX se apresenta como um sistema que integra as atividades de todos os órgãos gestores do comércio exterior, inclusive o câmbio, de forma a permitir o acompanhamento, orientação e controle das diversas etapas do processo exportador e importador. Sobre o referido sistema, Segre (2010) afirma que:

É um sistema informatizado, por meio do qual é exercido o controle governamental do comércio exterior brasileiro. É uma ferramenta facilitadora que permite a adoção de um fluxo único de informações, eliminando controles paralelos e diminuindo significativamente o volume de documentos envolvidos nas operações. (SEGRE, 2010, p. 59).

De acordo com Brasil (2012b), a taxa de utilização do SISCOMEX se deve a partir do ato de registro da Declaração de Importação (DI) no referido sistema. Desta forma, o fato gerador da taxa em questão se deve à sua utilização, e não depende da ocorrência de tributo a recolher, e se operacionaliza por meio de débito em conta corrente, juntamente com os tributos incidentes na importação.

A conferência aduaneira na importação é regulada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e o Art. 564 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, do Presidente da República, descreve sua finalidade da seguinte forma:

[...] identificar o importador, verificar a mercadoria e a correção das informações relativas à sua natureza, classificação fiscal, quantificação e valor, e confirmar o cumprimento de todas as obrigações, fiscais e outras, exigíveis em razão da importação. Parágrafo único. A fim de determinar o tipo e a amplitude do controle a ser efetuado na conferência aduaneira, serão adotados canais de seleção (Norma Relativa ao Despacho Aduaneiro de Mercadorias, Artigos 64 e 65, aprovada pela Decisão do Conselho do Mercado Comum - CMC nº 50, aprovada no âmbito do Mercosul, de 2004, e internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 2009). (BRASIL, 2009, p. 141).

De acordo com o Art. 565 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, do Presidente

da República, a conferência aduaneira destinada ao desembaraço aduaneiro poderá ser realizada na zona primária ou na zona secundária, desta forma:

[...] I - em recintos alfandegados; II - no estabelecimento do importador: a) em ato de fiscalização; ou b) como complementação da iniciada na zona primária; ou III - excepcionalmente, em outros locais, mediante prévia anuência da autoridade aduaneira. § 2º A Secretaria da Receita Federal do Brasil estabelecerá termos e condições para a realização da conferência aduaneira em recinto não-alfandegado de zona secundária, na forma do inciso III do § 1º. (BRASIL, 2009, p. 141).

Os entes envolvidos e o desembaraço aduaneiro das operações de importação de veículos automotores são descritos por Etges (2015) desta maneira:

[...] não há qualquer elemento a refutar a existência de relação jurídico-tributária, devendo ser exigido o pagamento do tributo. Há, em síntese, o produto industrializado não essencial – veículo automotor –, o sujeito passivo (importador) e o desembaraço aduaneiro, elencando-se assim todos os pressupostos firmados na lei de regência. (ETGES, 2015, p. 4).

Albuquerque (2018) afirma que o desembaraço aduaneiro é somente seu critério temporal nas operações de importação, e não se apresenta, portanto, como fato gerador do IPI na importação, de acordo com o CTN, e que a incidência do referido imposto só se efetiva com o fato jurídico-tributário.

2.3 INCIDÊNCIA DE IMPOSTOS SOBRE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS IMPORTADOS

De acordo com Lopes (2014), O Art. 146-A da CF/88 consagra o respeito à competitividade tributária, de tal modo que exige critérios específicos para que determinadas atividades econômicas não sofram desequilíbrios na concorrência.

A incidência dos impostos sobre os veículos automotivos é basicamente a seguinte: Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Programa de Integração Social e de Formação do Servidor Público (PIS) e Imposto de Importação (II), e a incidência e a destinação da tais impostos possui uma legislação complexa e digna de estudo.

Na atualidade, de acordo com as alíquotas definidas nas legislações do STB, somente o Imposto de Importação corresponde a 35% do valor final de venda do veículo, o que encarece modelos importados que são baratos bem mais baratos no exterior, embora sejam indisponíveis no mercado nacional brasileiro.

Em relação à incidência de tributos, Campos e Silva Filho (2015, p. 106) entendem que: “[...] a incidência de tributos, literalmente, extrafiscais, como o imposto de importação (II) e o imposto de exportação (IE), em conjunto com a incidência dos impostos internos, como o IPI e o ICMS, visam à igualdade e à paridade na tributação dos produtos no território nacional.”

No texto da Constituição Federal de 1988 (CF/88), em seu Art. 155, estabelece-se que:

[...] **compete aos Estados** e ao Distrito Federal **instituir impostos sobre:** [...] II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; IX – incidirá também: a) sobre **a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço** [...] (BRASIL, 2012b, p. 255-256, grifo nosso).

Coradi e Franco (2003) afirmam que o ICM A partir do momento em que o ICM (Imposto sobre Circulação de Mercadorias) passou a ser denominado por ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), e ter passou a incidir sobre as operações de importação, de forma que os tributaristas entenderam que surgia um novo imposto, que tinha caráter de imposto de importação estadual, e não apenas uma ampliação do campo de incidência do ICM. Sobre isto, Salomão (2000) afirma:

Averiguando o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, podemos concluir, sem medo de errar, que não estamos diante de um imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e nem de um imposto sobre serviços, mas um verdadeiro imposto de importação. (SALOMÃO, 2000, p. 58).

A Emenda Constitucional nº 23/83 trouxe para o campo de incidência do então ICM as operações de importação de mercadorias, e Salomão (2000) assevera:

a. A Emenda Constitucional nº23/83 foi o veículo introdutor do imposto de importação estadual (ICM na importação) no ordenamento positivo submisso ao Texto Constitucional anterior. b. A partir daí o ICM passou a incidir também sobre a importação de bens, desde que destinados a consumo ou ativo fixo das empresas. Aliás, a emenda explicitamente destacou que apenas os comerciantes, produtores e industriais poderiam figurar como sujeito passivo desta exação. (SALOMÃO, 2000, p.44).

Em relação ao tema em questão, Coradi e Franco (2003) ressaltam que:

A Constituição de 1988 introduz significativas mudanças no mais significativo imposto estadual, passando inclusive a chamar-se ICMS – Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, em vista da inclusão em seu campo de incidência dos serviços nele mencionados. (CORADI; FRANCO, 2003, p. 25-26).

Sob outra perspectiva, Ferrarezzi (2002) entende que o ICMS compromete o princípio federalista, pois é de competência da União instituir imposto sobre importação, o que levaria a implicações nas relações de comércio exterior, cuja ordenação é federal, e afirma que:

Essa situação resultaria em grave violação do princípio federalista brasileiro, eis que a competência para instituir imposto de importação pertence à União, justamente porque esse imposto tem natureza extrafiscal (interferência no domínio econômico), o que traz implicações nas relações com outros países. [...] Admitida a coexistência de dois impostos incidentes sobre qualquer importação de bens e mercadorias, haveria a possibilidade de ocorrência de choques entre as competências da União e dos Estados-membros, o que resultaria na violação do princípio federalista. (FERRAREZZI, 2002, p. 166).

No que se refere ao recolhimento de tributos por ocasião das operações de produtos industrializados, Santos (2016) entende que o recolhimento dos tributos é realizado por meio por meio de DARF (Documento de Arrecadação de Tributos Federais) eletrônico, referente aos créditos tributários lançados pela autoridade aduaneira. Ainda, afirma que nesta sistemática, “o importador realiza o recolhimento do IPI antes mesmo da sua incidência, uma vez que o desembaraço aduaneiro, como ato final do procedimento, só ocorrerá após o cumprimento das obrigações fiscais.” (SANTOS, 2016, p. 14).

O fato gerador de incidência de IPI é descrito por Albuquerque (2018) desta forma:

Exposto o marco jurídico fundamental do IPI, em uma leitura preliminar percebemos 3 situações consideravelmente distintas apontadas como materialidades do imposto, a que o CTN as chama indevidamente de fato gerador, são elas: importar produto industrializado; dar saída à produto industrializado por estabelecimento industrial ou equiparado; e arrematar produto industrializado em leilão. (ALBUQUERQUE, 2018, p. 8).

O fato gerador, a base de cálculo e a não cumulatividade do IPI são definidas nos Art. 46, 47 e 49 do Código Tributário Nacional, de forma que um dos contribuintes do IPI é o importador de produtos industrializados, na categoria em que se enquadra o importador de veículos automotores de origem estrangeira. Em relação aos referidos artigos do CTN, Brasil (2012a) descreve que:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador: I – **o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira**; II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51; III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. *Parágrafo único.* Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. **Art. 47.** A base de cálculo do imposto é: I – no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante: *a) do imposto sobre a importação*; *b) das taxas exigidas para entrada do produto no País*; *c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis*; II – no caso do inciso II do artigo anterior: *a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria*; *b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente*; III – no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação. [...] **Art. 49.** **O imposto é não cumulativo**, dispendo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados. *Parágrafo único.* O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes. (BRASIL, 2012a, p. 67-68, grifo nosso).

A não cumulatividade de impostos relacionada aos ciclos produtivos é descrita por Bomfim (2016) da seguinte forma:

A ideia de impostos não cumulativos está visceralmente ligada à circulação de um produto por um ciclo produtivo ou por uma cadeia econômica. Nessas situações, a incidência tributária pode se dar de forma monofásica, quando os tributos incidem somente sobre uma fase do ciclo produtivo; ou plurifásica, quando os tributos incidem em mais de uma fase da cadeia econômica. (BOMFIM, 2016, p. 79).

De acordo com Brasil (2009), no Art. 69 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, do Presidente da República, o Imposto de Importação (II) incide sobre mercadoria estrangeira,

e, inclusive, sobre bagagem de viajante e sobre bens enviados como presente ou amostra, ou a título gratuito.

O inciso I do Art.153 da CF/88 descreve que o Imposto de Importação, também conhecido como tarifa aduaneira, é de competência da União, e que este tributo está relacionado à função extra fiscal, e se apresenta como um importante instrumento de proteção da indústria nacional. (BRASIL, 2012).

Ainda, em Brasil (2009) afirma-se, no Art. 72 e no inciso I do Art. 104 do CTN, respectivamente, que seu fato gerador ocorre com a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, e que o contribuinte do imposto de importação é o importador ou quem a ele a lei equiparar.

Um ponto importante a ser considerado é a isenção de tributos nas importações, que é assim descrito em Brasil (2012a):

Art. 3º Fica concedida, nos termos, limites e condições estabelecidos em ato do Poder Executivo, isenção de tributos federais incidentes nas importações de bens ou mercadorias para uso ou consumo exclusivo na organização e realização dos Eventos, tais como: I – alimentos, suprimentos médicos, inclusive produtos farmacêuticos, combustível e materiais de escritório; II – troféus, medalhas, placas, estatuetas, distintivos, flâmulas, bandeiras e outros objetos comemorativos; III – material promocional, impressos, folhetos e outros bens com finalidade semelhante, a serem distribuídos gratuitamente ou utilizados nos Eventos; IV – bens dos tipos e em quantidades normalmente consumidos em atividades esportivas da mesma magnitude; e V – outros bens não duráveis, assim considerados aqueles cuja vida útil seja de até 1 (um) ano. § 1º A isenção de que trata este artigo abrange os seguintes impostos, contribuições e taxas: I – Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) incidente no desembarço aduaneiro; II – Imposto de Importação; III – Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente sobre a importação (PIS/Pasep-Importação); IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidente sobre a importação de bens e serviços (COFINS-Importação); V – Taxa de utilização do Siscomex; VI – Taxa de utilização do Mercante; VII – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante (AFRMM); e VIII – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação de combustíveis. (BRASIL, 2012a, p. 149).

Caetano e Vidigal (2015) entendem que os tributos que incidem sobre a importação de bens são definidos na CF/88 e que, para as especificidades de cada uma, foram criadas leis ordinárias, decretos e normas complementares para determinar a incidência tributária na importação, que tem forte característica extrafiscal, com clara preferência ao mercado nacional.

3 APROFUNDAMENTO DA PESQUISA

A incidência de impostos sobre a importação de veículos automotores está intimamente relacionada à legislação vigente no Sistema Tributário Brasileiro (STB), no qual a disputa por receita entre os entes da federação é elevada e a complexidade da legislação aduaneira possui um alto grau de complexidade.

O Estado possui um papel regulador fundamental na economia, no que se refere à definição das dinâmicas relativas à gestão de impostos, taxas e contribuições em relação aos contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, no que se refere à incidência, à natureza e ao percentual a ser recolhido, bem como na gestão das despesas públicas que mantêm às atividades estatais.

O Governo Federal tem a responsabilidade de estabelecer políticas econômicas que visem o crescimento da economia por meio da oferta de um ambiente econômico propício ao investimento da iniciativa privada, pois a geração de empregos é um fator importante para a sustentação da estrutura do setor público.

Desta forma, quando os mercados falham ou não são eficientes, o Estado cumpre função importante, por meio de seu papel intervencionista, com a finalidade de reduzir a carga tributária de setores essenciais, de produtos necessários à segurança alimentar, de atividades geradoras de emprego e renda, sobre setores os quais tem por objetivo promover maior competitividade e como mecanismo de proteção à concorrência internacional, ou, ainda, de gerar aumento na carga tributária sobre setores não relevantes ou essenciais e em que o país já possui competitividade.

Estas práticas do Estado se processam por meio da realização de investimentos públicos (despesas) em setores estratégicos em períodos de recessão econômica, intervenções em mercados concentrados e com exercício de poder econômico a partir da promoção da livre concorrência, promoção de desenvolvimento regional e de cadeias produtivas potencialmente competitivas, entre outras ações complementares ao mercado e que corrijam as distorções decorrentes das falhas deste.

O Brasil se organiza de acordo com uma política-administrativa baseada em entes federados, desde a Proclamação da República, em 15 de novembro de 1889, a qual abrange os três níveis de governo autônomos: o federal, os estados (incluindo o Distrito Federal) e os municípios. Antes, no Império, o Brasil era um estado unitário e o regime federalista difere deste pelo fato de a estrutura do governo ser descentralizada no que se refere à autonomia dos entes federativos (BIDERMAN; ARVATE, 2004).

De acordo com Biderman e Arvate (2004, p. 291), no que se refere à distribuição dos recursos pelos entes federativos, a autonomia se apresenta como um aliado presente na sociedade, aumentando a participação política do corpo social, e destacam que:

A alocação eficiente de recursos seria obtida pela descentralização da produção dos bens e serviços públicos nos diferentes níveis de governo. A existência de várias esferas de governo propicia uma maior participação política na sociedade, através da escolha dos seus representantes nos poderes Legislativo e Executivo locais [...].

Cassone (2000) afirma que o Sistema Tributário Brasileiro é rígido quanto aos impostos, porque a Constituição Federal relaciona um a um todos os impostos que a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios podem, no que concerne às suas competências, instituir e exigir dos respectivos contribuintes.

Silva (2007, p. 80) afirma que “O sistema tributário brasileiro, mesmo tratando-se de um sistema que enfrenta sérios problemas, é considerado eficiente no sentido de gerar um nível de receita elevado”. Em relação à elevada carga tributária, o autor ainda afirma que:

O primeiro problema enfrentado pelo sistema tributário brasileiro é exatamente a carga tributária agregada, que representa um ônus importante para um país de nível de renda médio como o Brasil, que possui uma carga tributária variável entre 30 e 35% do PIB (SILVA, 2007, p. 80).

Gassen, D’Araújo e Paulino (2013) afirmam que a principal fonte de receitas do Estado brasileiro se refere à tributação sobre o consumo repassada ao consumidor final por meio de mecanismos que repercutem no ônus fiscal no preço final de bens e serviços, e representa mais da metade da arrecadação tributária da cadeia produtiva.

Há também seletividade na tributação sobre a renda e, de acordo com EAF (2016), “a seletividade tributária é uma técnica de graduação da incidência dos impostos indiretos, de modo que o gravame seja tanto menor quanto mais essencial for o consumo de determinado bem ou serviço”.

Os mais pobres tendem a destinar maior parcela de sua renda no consumo de mercadorias e de serviços essenciais, e a seletividade tributária tende a protegê-los dos efeitos da repercussão tributária, no qual o ônus dos tributos indiretos recai sobre os consumidores das mercadorias e os serviços, e não sobre os contribuintes dos impostos (BALEEIRO, 2010).

Silva (2011) conceitua, diferencia e classifica a capacidade contributiva, de acordo com seu objetivo em relação aos contribuintes de impostos nos seguintes tipos: a personalização, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade, da seguinte forma:

A personalização do tributo traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte. Já a proporcionalidade se dá quando a tributação é diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva. Não se trata, porém, de mera relação matemática. Exige-se que se afira justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não apenas a justiça entre uma e outra das duas situações. Assim, enquanto a proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem tributos proporcionalmente maiores, a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riquezas também sejam maiores. **Por sua vez, a seletividade impõe que a tributação seja realizada em função da essencialidade dos bens. Desse modo, as alíquotas devem ser fixadas em razão inversa à essencialidade dos bens** (SILVA, 2011, p. 27-28, grifo nosso).

Silva et al (2019) afirmam que os produtos de primeira necessidade devem possuir incidência tributária com alíquotas mais baixas, enquanto os produtos considerados supérfluos devem receber tributação mais elevada, de acordo com o previsto no inciso I do § 3 do artigo nº 153 da CF/1988, e tal variação ocorre, portanto, em função da essencialidade do produto.

Apesar de obter um receita elevada, há distorções no sistema que faz com que a carga de tributos seja mais elevada para determinado público e em menor nível para outros grupos, sendo relativizado os princípios da progressividade e da regressividade, bem como da capacidade contributiva do contribuinte e de como alguns tributos, por sua característica, abrem a possibilidade para o não recolhimento do tributo por parte do contribuinte (sonegação), onerando ainda mais os bons pagadores e aumentando as distorções do sistema, resultando na necessidade de implementação de reformas no sistema.

Pires (2015, p. 14) afirma que: “Em um sistema tributário, quanto maior a sua complexidade, maior será a dificuldade de regulamentação, controle e detecção da evasão, sonegação ou elisão fiscal pelo governo.”

De acordo com Palma (2015), a sonegação fiscal consiste na evasão tributária fraudulenta, que se apresenta como um problema de grande profundidade, perenidade e envergadura, e gera mais impacto nas contas públicas do que a circunstancial retração na atividade econômica. Pires (2015) destaca que:

Na economia formal a evasão, sonegação ou elisão fiscal ocorrem a partir da omissão ou alteração em documentos fiscais que comprovam as operações e prestações de serviços assim como a falsa declaração ou omissão da declaração de renda; dentro da economia informal ocorre a partir da falta de inscrição das empresas e do cadastro de contribuintes. (PIRES, 2015, p. 14).

A reforma tributária está relacionada de forma direta com o Direito Financeiro e, muito embora haja a necessidade de se corrigir distorções na relação Estado-contribuinte, sobretudo quando se trata da capacidade contributiva do cidadão, alguns autores divergem quanto à

prioridade. Campos (2018), por exemplo, destaca como prioridade a repartição proporcional das receitas e responsabilidades entre os entes da federação, afirmando que:

O fundamental é que pensemos a reforma tributária a partir da nossa estrutura de Estado federal. E há, aqui, alguns equívocos. O primeiro, em nossa opinião, é o de que geralmente se pensa na reforma tributária mirando a relação Estado-contribuinte, ou seja, nas questões ligadas à competência e às limitações ao poder de tributar, quando se deveria tratar primordialmente de outra questão: a repartição proporcional de receitas e responsabilidades dos Estados e Municípios. Ou seja, a reforma tributária, vista pela lente do Direito Financeiro, poderá contribuir, em muito para uma mudança que promova simplificação e segurança jurídica. A discussão deve começar, portanto, pelo Direito Financeiro e depois chegar ao Direito Tributário. Deveria começar com a definição clara das responsabilidades, das obrigações e dos deveres de cada um dos entes federados. (CAMPOS, 2018, p. 64).

É importante salientar que passada a última reforma tributária no Brasil, consolidada pela Constituição Federal de 1988, o país, por meio de seus representantes eleitos, ainda não corrigiu as distorções do Sistema Tributário Brasileiro, de forma que, ao longo desses quase trinta e dois anos, apenas pequenos ajustes foram realizados, e visa mais ao equilíbrio fiscal dos entes da federação do que, propriamente, corrigir as impropriedades do sistema verificados ao longo dessas mais de três décadas.

O Governo Federal entende a necessidade de uma reforma tributária, assim como os órgãos que têm função de aplicação de leis de natureza tributária, como a Receita Federal e o Banco Central do Brasil, e sobre isto, Medeiros (2019) afirma que:

O Governo Federal por meio de seu secretário da Receita Federal do Brasil, Marcos Cintra, já declarou que também enviará um projeto de reforma tributária ao Congresso. Esse projeto, no entanto, buscará em um primeiro momento, unificar apenas os tributos federais, com o intuito de agilizar a aprovação, uma vez que não haveria a sensível discussão sobre os impostos dos estados e municípios. (MEDEIROS, 2019, p. 60-61).

Após aprovada, a proposta de reforma deverá ser enviada em cento e oitenta dias pelo Presidente da República ao Congresso Nacional sob a forma de projeto de lei relativo à lei complementar à qual se refere o artigo 152-A da Constituição Federal de 1988, em obediência ao previsto no artigo 115 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) (MEDEIROS, 2019). É possível observar que os processos relacionados à reforma tributária necessitam de participação do Poder Legislativo e do Poder Executivo, além de estudos junto aos setores da população envolvidos na reforma que se deseja operacionalizar.

As tentativas de ajuste fiscal se basearam no aumento das receitas auferidas por meio descontribuições sociais, desde o início do Plano Real, e pelo fato de serem receitas vinculadas,

elevaram os gastos com seguridade social e, ainda, contribuíram para assegurar o superávit primário da economia brasileira, mas com o aumento da carga tributária bruta da economia, e o consequente retardo do crescimento da economia (OLIVEIRA, 2016).

A competência da União, dos Estados e dos Municípios em tributar o IPI, o ICMS e o ISS, respectivamente, baseia-se na tributação baseada tipicamente sobre o consumo (GASSEN; D'ARAÚJO; PAULINO, 2013). Os autores citam ainda que existem outros tributos e outras espécies tributárias que incidem sobre o consumo, tais como o IOF (Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários), o PIS e a COFINS, por repercutirem ao consumidor final o ônus suportado e poderem, desta forma, serem classificados na categoria de tributos que incidem sobre o consumo.

As taxas, os impostos, as contribuições sociais e as contribuições de melhoria previstas no Sistema Tributário Brasileiro se apresentam em grande quantidade e variedade, uma estrutura complexa se comparada a outros países da Europa e da América do Norte, nos quais a adoção de um imposto único se apresenta mais eficiente do ponto de vista arrecadatário e fiscalizatório e, ao mesmo tempo, menos burocrático para os contribuintes e mais justo do ponto de vista distributivo, seja para as pessoas físicas ou jurídicas.

Biderman e Arvate (2004) destacam que Sistema Tributário Brasileiro foi reformado na década de 1960 e na década de 1980, enquanto a reforma de 2003 se apresentou como medidas de ajuste fiscal, pois a Proposta de Emenda Constitucional, aprovada na Câmara dos Deputados foi alterada no Senado e, posteriormente, retornou à Câmara dos Deputados para a aprovação de alguns dispositivos, e não se apresenta de forma efetiva como uma reforma tributária. O Quadro 3 apresenta as principais mudanças no Sistema Tributário Brasileiro, nas reformas de 1961, 1965 e 1988 (com vigência em 1989, com a promulgação da CF/88).

Quadro 3 – Sistema Tributário Brasileiro

Constituição de 1946 e Emenda Constitucional nº 5 da 1961	Emenda Constitucional nº 18 da 1965 (vigência a partir de janeiro de 1967)	Constituição de 1988 (vigência a partir de março de 1989)
1. Federais	1. Federais	1. Federais
1.1 Imposto de Importação 1.2 Imposto de Consumo 1.3 Impostos Únicos 1.4 Imposto de Renda 1.5 Imposto Sobre Transferência de Fundos para o Exterior 1.6 Imposto Sobre Negócios de Sua Economia 1.7 Impostos Extraordinários 1.8 Impostos Especiais	1.1 Imposto de Importação 1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados 1.3 Impostos Únicos 1.4 Imposto de Renda 1.5 Impostos Extraordinários 1.6 Imposto sobre Exportação 1.7 Imposto sobre Transporte e Comunicação 1.8 Imposto sobre Operações Financeiras 1.9 Imposto Territorial Rural	1.1 Imposto de Importação 1.2 Imposto sobre Produtos Industrializados 1.3 Imposto de Renda 1.4 Impostos Extraordinários 1.5 Imposto sobre Exportação 1.6 Imposto sobre Transporte e Comunicação 1.7 Imposto Territorial Rural 1.8 Imposto sobre Patrimônio
2. Estaduais	2. Estaduais	2. Estaduais
2.1 Imposto sobre Vendas e Consignações 2.2 Imposto sobre Transmissão Causa-Mortis 2.3 Imposto sobre Exportação 2.4 Imposto sobre Atos Regulados por Lei Estadual 2.5 Impostos Especiais	2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias 2.2 Imposto de Transmissão de Bens Intervivos e Causa-Mortis	2.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias 2.2 Imposto de Transmissão de Bens Intervivos e Causa-Mortis 2.3 Imposto de Transmissão Causa-Mortis e Doação 2.4 Imposto sobre Propriedades de Veículos Automotores 2.5 Adicional de Imposto de Renda sobre Rendas de Capital
3. Municipais	3. Municipais	3. Municipais
3.1 Imposto Territorial Rural 3.2 Imposto de Transmissão de Intervivos 3.3 Imposto Predial e Territorial Urbano 3.4 Imposto de Indústria e Profissões 3.5 Imposto de Licença 3.6 Imposto sobre Diversões Públicas 3.7 Imposto sobre Atos de Sua Economia	3.1 Imposto Predial e Territorial Urbano 3.2 Imposto sobre Serviços	3.1 Imposto de Transmissão Intervivos 3.2 Imposto Predial e Territorial Urbano 3.3 Imposto sobre Serviços

Fonte: Biderman; Arvate (2004, p. 298-299).

Em relação aos impostos, por exemplo, existem aqueles que são de competência da União, tais como o Imposto de Importação (II), o Imposto de Renda (IR), o Imposto de Produtos Industrializados (IPI), entre outros; e aqueles de competência dos Estados e Municípios, tais como o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência dos Estados e o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), de competência dos Municípios.

Moreira (2009) afirma que a cumulatividade de tributos pode se apresentar de três formas: bitributação, na qual recaem tributos idênticos sobre o mesmo fato gerador; superposição contributiva, na qual o tributo se torna maior que o previsto em lei, pelo fato de

inclusão de exações de outros tributos na base de cálculo; e da cumulação de tributos nas etapas da cadeia produtiva, em produção e em comercialização de bens e de serviços.

O Quadro 4 apresenta os tipos de cumulatividade tributária. A cumulatividade dos impostos sobre o mesmo produto em uma cadeia produtiva acaba onerando o preço final do produto ou serviço ao consumidor, o que se apresenta como um problema de natureza de difícil solução, sendo a reforma tributária um fator importante nesse processo.

Quadro 4 – Tipos de cumulatividade tributária

Acúmulo Exógeno de Tributos	Dupla imposição sobre o mesmo fato	Bitributação
		Bis in idem
	Cobranças sucessivas da mesma exação ao longo de um processo de produção/circulação de bem ou prestação de serviço.	
Acúmulo Endógeno de Tributos	Inclusão do mesmo ou de outros gravames na base de cálculo do próprio tributo.	

Fonte: Moreira (2009, p. 5).

A PEC nº 45/2019 (BRASIL, 2019) previa que a incidência de impostos sobre bens e serviços é um ponto importante para a gerência dos estados, Distrito Federal e municípios, e a proposta para a alteração do artigo 152 da Constituição Federal de 1988 apresenta uma mudança bem definida para a inclusão do artigo 152-A sob a forma de Lei complementar que institui o imposto sobre bens e serviços, o qual será uniforme em todo o território nacional, sendo que caberão à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios exercerem suas competências exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas, e que tal imposto incidirá sobre bens e serviços, sobre bens intangíveis, sobre a cessão e o licenciamento de direitos, sobre a locação de bens, sobre as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos nas esferas federal, estadual e municipal.

4 RESULTADOS

Os resultados desta pesquisa foram inferidos de acordo com os dados coletados e analisados da fundamentação teórica, após a realização de uma análise comparativa dos conteúdos da produção científica levantada na bibliografia escolhida para este trabalho.

A revisão bibliográfica sobre esses temas se destinou a responder ao seguinte problema de pesquisa: A incidência do IPI majorado e dos impostos previstos para a importação de veículos automotivos influenciam de forma decisiva na elevação de seus preços finais em comparação aos veículos produzidos pelas plantas das montadoras localizadas em território brasileiro?

O IPI incidente nas importações de veículos automotores possui certas particularidades em sua estruturação normativa, o que leva a merecer tratamento distinto às hipóteses de incidência em outros produtos industrializados importados. Desta forma, faz-se importante analisar sua legitimidade de cobrança por parte da União durante as operações de desembaraço aduaneiro de produtos estrangeiros.

De forma a relembrar o que foi exposto durante o desenvolvimento deste trabalho de pesquisa, o Art. 153 da CF/88 prevê que o Imposto de Importação, também conhecido como tarifa aduaneira, entre outras denominações, é de competência da União. Neste tributo, é predominante a função extra fiscal, e ele se apresenta como importante instrumento de proteção da indústria nacional.

Além disso, seu fato gerador ocorre com a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, e o contribuinte do Imposto de Importação, de acordo com o inciso I do Art. 22 do Código Tributário Nacional (Lei nº5.172/66) é o importador ou quem a ele a referida lei equiparar.

O fato de o Imposto de Produtos Industrializados não incidir sobre a importação de veículos automotores por pessoas físicas desrespeita outros valores constitucionais, a saber: o equilíbrio concorrencial (Art. 146-A), a proteção ao parque tecnológico nacional (Art. 219), a proteção aos empregos nacionais (Inciso VIII do Art 170 em conjunto com o § 3º do inciso III do Art.153, a situação equivalente entre consumidor que adquire de produtor estrangeiro ou nacional (Inciso II do Art. 150 e inciso I do Art. 151), a capacidade contributiva (§ 1º do Art. 145), a tributação como regra (§ 6º do Art. 150 e § 6º do Art. 165) e a seletividade mais intensa sobre a tributação sobre produtos menos essenciais (§ 3º do inciso I do Art. 153).

Em resposta ao problema de pesquisa proposto, a análise da bibliografia disponível escolhida para este trabalho de pesquisa indicou que a não incidência do Imposto de Produtos

Industrializados sobre veículos importados adquiridos por pessoa, e a incidência do Imposto de Importação sobre esses produtos influencia de forma decisiva para o elevado preço final dos veículos automotores importados adquiridos por tais consumidores.

Esta pesquisa pode contribuir para que haja um entendimento relacionado impostos que incidem sobre os veículos automotores importados por pessoas físicas, além de procurar entender a sistemática necessária para a importação de veículos automotores e descrever as peculiaridades e as exigências necessárias para a efetivação do desembaraço aduaneiro.

Uma abordagem pormenorizada das legislações e das sistemáticas de importação de produtos não industrializados pode se apresentar como uma possível sugestão para trabalhos futuros.

5 CONCLUSÃO

A reforma no Sistema Tributário Brasileiro é um ponto importante para o desenvolvimento econômico do Brasil, pelo fato de impactar de forma direta nos investimentos de capital externo e de capital interno e, por consequência na geração de empregos e no desemprego da população.

O critério para a incidência do Imposto de Produtos Industrializados previsto na Constituição Federal é a realização de operações com produtos industrializados, ao passo que no Código Tributário Nacional, o critério para a incidência inclui tão somente a importação. Desta forma, ao contrário do ICMS, não se exige que o evento recaia sobre mercadoria ou que o sujeito passivo seja comerciante para caracterizar a hipótese de incidência do IPI.

De outra forma, percebe-se que a pessoa física não será tributada quando da eventual revenda do produto importado, e não há porque presumir que devesse se apropriar créditos relacionados a tal operação de venda. Sendo assim, a Constituição Federal de 1998 não dispõe sobre o fato gerador do IPI, mas, no inciso III de seu Art. 146, delegou-se tal função ao Código Tributário Nacional, que estabelece três fatos geradores para o tributo em questão, dentre eles o desembaraço aduaneiro do produto industrializado de origem estrangeira.

As importações de produtos industrializados realizadas por pessoa física ou por pessoa jurídica com a finalidade de utilização ou de consumo, no caso de bens duráveis (veículos automotores, por exemplo, têm-se apresentado como tema digno de discussões na doutrina e na jurisprudência, das quais originam argumentos divergentes com relativa frequência.

As questões divergentes sobre o debate em relação ao referido tema são diversas, e pode-se citar os seguintes: 1. A existência de ofensa à técnica ou ao princípio da não-cumulatividade; 2. A relevância jurídica da destinação do bem importado; 3. A possibilidade de sujeição passiva no IPI por pessoa física; 4. A necessidade de desempenho de atividade empresarial-industrial; a existência de violação ao princípio da isonomia; e 5. A observância ao princípio da livre-concorrência.

Ainda, é necessária a reforma tributária do STB, para que os Estados e Municípios possam gozar de uma maior liberdade fiscal, com a finalidade de ser possível minimizar diferenças entre suas capacidades de arrecadação fiscal.

BIBLIOGRAFIA

- ALBUQUERQUE, Jair Cabral de. **Regra-matriz de incidência do IPI na importação**. 35 p. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização em Direito Tributário). Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. IBET: Brasília, 2018.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BASTOS, Maria Clotilde Pires; FERREIRA, Daniela Vitor. **Metodologia científica**. Londrina: Editora e Distribuidora Educacional S. A., 2016. 224 p. ISBN 978-85-8482-437-3.
- BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo Roberto (organizadores). **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.
- BOMFIM, Gilson Pacheco. Não cumulatividade e o regime de crédito no IPI e ICMS. 2016. **Revista Jurídica do Centro de Estudos Judiciários**. Brasília: CEJ, ano. 20, n. 68, p. 78-88, jan./abr. 2016.
- BRASIL. Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: DF, Presidência da República. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&file name=PEC>. Acesso em: 05 out. 2021.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional (CTN)**. 2. ed. Subsecretaria de Edições Técnicas. Brasília: Senado Federal, 2012a. 188 p.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 35. ed. Brasília, DF: Senado Federal, 2012b. 454 p.
- BRASIL. **Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009**. Administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Brasília, DF: Senado Federal, 2009. 222 p.
- CAETANO, Valdeci José; VIDIGAL, Hevelliny de Fátima Ferreira. Tributos na importação: análise em uma empresa importadora de veículos no Brasil. 2015. **Qualia: a ciência em movimento**. Goiânia: UNIFAN, v. 1, n. 1, p. 16-39, jul./dez. 2015.
- CAMPOS, Hélio Sílvio Ourém; SILVA FILHO, Márcio Clemente Lima de Barros e. A incidência do IPI na importação de veículo automotor por pessoa física para uso próprio. 2015. **Revista Jurídica do Centro de Estudos Judiciários**. Brasília: CEJ, ano. 19, n. 65, p. 97-109, jan./abr. 2015.
- CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. **RE 572.672/SC: federalismo fiscal e a importância da interpretação estrutural**. Disponível em: <<https://www.academia.edu/37729650/>>. Acesso em: 29 out. 2021.
- CARDOSO JR, José Celso (Org.). **A Constituição brasileira de 1988 revisitada: recuperação histórica e desafios atuais das políticas públicas nas áreas econômica e social**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: IPEA, v. 1, 2009. 291 p.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 6. ed. – São Paulo: Atlas. 1997.
- CORADI, Carlos Alberto Tomé; FRANCO, Sergio Luiz de Oliveira. **Um diagnóstico da questão da importação efetuada por pessoa física e seus reflexos na Receita Estadual do Paraná**. 174 p. Monografia (Especialização em Auditoria Integral). Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Universidade Federal do Paraná. UFPR: Curitiba, 2003.

- ETGES, Fernando Tonding. IPI na importação de veículos por pessoas físicas. 2015. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Revista Doutrina**. Porto Alegre: TRF4, v. 2, n. 2, 30 abr. 2015. 16 p.
- FERRAREZI, Renata Soares Leal, O ICMS na importação de bens por não contribuintes. **Repertório de Jurisprudência IOB**. São Paulo: IOB, caderno 1, p. 165-171, 1. quinz. 2002.
- FILHO, Sergio Buarque de Hollanda. Nota: o estabelecimento de um regime automotivo diante da criação da OMC. 2003. Universidade de São Paulo. **Revista Estudos Econômicos**. São Paulo: USP, v. 33, n. 4, p. 771-792, out./dez. 2003.
- GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonseca. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. **Sequência**, Florianópolis, n. 66, p. 213-234, jul. 2013.
- LOPES, Rainey Pacheco. O imposto sobre Produtos Industrializados na importação por pessoa física para uso próprio. 2013. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: RFPTD, v. 2, n. 2, 20 mai. 2014. 15 p.
- MEDEIROS, Felipe Martins. **O imposto sobre bens e serviços na proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019: impactos no Sistema Tributário Nacional**. 2019. Monografia (Curso de Bacharel em Direito). Universidade do Sul de Santa Catarina. UNISUL: Florianópolis, 2019. 129 p.
- MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos**. Universidade de São Paulo. USP: São Paulo, 2009. 32 p.
- OLIVEIRA, Kamila Mesquita de. **Política de desoneração tributária durante o primeiro governo Dilma Rousseff**. 2016. Monografia (Bacharelado em Economia). Universidade Federal do Rio de Janeiro. Instituto de Economia. Rio de Janeiro: UFRJ, 2016. 52 p.
- PALMA, Lucas Matiello. **Sonegação fiscal e a consumação no crime material contra a ordem tributária**. Monografia (Bacharelado em Direito). 2016. Universidade de Brasília. Brasília: UNB, 2016. 64 p.
- PIRES, Joyce Cristina Fonseca. **Estudo sobre a importância do microempreendedor individual (MEI) para a redução da informalidade no Brasil**. 2015. Monografia (Bacharel em Ciência Econômicas). Universidade Federal do Paraná. UFPR: Curitiba, 2015. 51 p.
- SALOMÃO, Marcelo Viana. **ICMS na Importação**. São Paulo: Atlas, 2000. 106 p.
- SANTOS, Júlia Terra Nova dos. **Análise da incidência do IPI sobre produtos importados por pessoas físicas para uso próprio**. 2015. Universidade Federal da Bahia. Revista de Centro de Estudos e Pesquisas Jurídicas. Salvador: UFBA, n. 18, p. 199-243, 12 ago. 2016.
- SEGRE, Germanet al. (Org). **Manual Prático do Comércio Exterior**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- SILVA, Barbara Aline Felipe; MIRANDA, Marconi Silva; REIS, Anderson de Oliveira; CASTRO, Elizangela Lourdes de. Tributação e renda: um estudo a respeito do modelo regressivo de tributação indireta no Brasil. In: **Revista Ambiente Contábil**. vol. 11, n. 1, jan./jun.2019.
- SILVA, Bernardo José da. **Economia do Setor Público**. 4. ed. Palhoça: Unisul Virtual, 2007. 174 p.
- SILVA, Vítor Marques Vieira da. **A distribuição de renda de acordo com a matriz tributária brasileira: tributação sustentável como forma de justiça fiscal**. 2011. Monografia (Curso de Graduação em Direito). Universidade de Brasília. UNB: Brasília, 2011. 73 p.

VAZQUEZ, José Lopes. **Comércio Exterior Brasileiro**. 8.ed. São Paulo: Atlas, 2007.