



UNISUL

UNIVERSIDADE DO SUL DE SANTA CATARINA

REINALDO CARNEIRO DE OLIVEIRA

CARGA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO SOBRE O
SISTEMA TRIBUTÁRIO DO BRASIL.

Palhoça

2019

REINALDO CARNEIRO DE OLIVEIRA

CARGA TRIBUTÁRIA: UM ESTUDO SOBRE O
SISTEMA TRIBUTÁRIO DO BRASIL.

Projeto de pesquisa apresentado ao
Curso de Graduação em Ciências
Econômicas, da Universidade do Sul de
Santa Catarina, como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel.

Orientadores: Professora Katia Regina de Macedo, Msc.

Professor Jailson Coelho, Dr.

Palhoça

2019

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	4
1.1 EXPOSIÇÃO DO TEMA E DO PROBLEMA	5
1.2 OBJETIVOS	6
1.2.1 Objetivo geral	6
1.2.2 Objetivos específicos	6
1.3 JUSTIFICATIVA	7
1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS	7
1.4.1 Objetivos do estudo	8
1.4.2 Classificação quanto a abordagem	8
1.4.3 Procedimentos técnicos	8
2. REFERENCIAL TEÓRICO	9
2.1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO MUNDO	10
2.2 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL	16
2.3 AS TEORIAS TRIBUTÁRIAS	41
3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS	43
3.1 PERFIL METODOLÓGICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DO BRASIL	43
3.1.1 Estrutura tributária na atualidade	45
3.1.2 Entraves na estrutura tributária	48
3.1.3 Sonegação	51
3.1.4 Efeito dos entraves do sistema tributário sobre a economia	56
3.2 HÁ SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO?	60
CONSIDERAÇÕES FINAIS	61
REFERÊNCIAS	68
LEGISLAÇÃO CONSULTADA	74

1. INTRODUÇÃO

O sistema tributário é um dos nós do desenvolvimento econômico e social do Brasil. A necessidade de uma reforma tributária deixou de ser apenas uma opinião de especialistas, tornou-se unanimidade nacional (AFONSO, 2010 apud. JUNQUEIRA, 2015).

Costuma-se afirmar que a carga tributária Brasileira é uma das maiores do mundo. Será que é isso mesmo? Existe um grande tabu na sociedade Brasileira quando se fala sobre a carga tributária, o problema não está em ser uma das mais elevadas do mundo e sim no desequilíbrio de sua estrutura, a contraprestação e na injustiça social de sua aplicação, na base da pirâmide fiscal estão os tributos indiretos, sobre o consumo afetando significativamente o desembolso das famílias de baixa renda (BESSA, 2017).

A comparação de valores da carga tributária entre países deve ser feita com ressalvas, pois algumas espécies tributárias existem em um país e não em outros, um exemplo é que em alguns países os tributos incidentes nos combustíveis não são computados como receitas tributárias, a previdência em alguns países é privada e não faz parte da carga tributária.

A título ilustrativo comparando a carga tributária dos países da OCDE¹ com a do Brasil, em 2016 o Brasil tinha uma carga de 32,29% do PIB, abaixo da média e muito distante de países como a Dinamarca 45,90%, França 45,50%, Bélgica 44,20%, Finlândia e Suécia 44,10%, Itália 42,90%, Holanda 38,80%, Noruega 38,00%, Alemanha 37,60% (CETAD, 2018).

A distribuição da carga tributária sobre as bases de incidência evidencia o caráter regressivo e pouco eficiente da legislação tributária Brasileira, tributando a renda do trabalhador, consumo de bens e serviços, baixa tributação das transações financeiras, da propriedade, o Brasil é um dos poucos países que não tributam ganhos de capital com dividendos.

A carga tributária não é tão elevada a ponto de ser destoante dos padrões de países da OCDE, ela está distante dos países do norte da Europa, que lideram

¹ OCDE - Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico. Constitui foro composto por 35 países, o Brasil não faz parte da OCDE, mas mantém vários acordos de cooperação desde 1990 (Ministério das Relações Exteriores, 2018).

os índices de oferta de serviços públicos de qualidade e cobertura universal de assistencialismo por parte do Estado (ROSA, SOUSA e SILVA, 2016).

O Sistema Tributário Brasileiro, em 2013 era constituído por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas e em fevereiro de 2016 existiam 92 diferentes tipos de tributos no Brasil, esta complexidade toda gera custos tanto para o Governo quanto para as Empresas (SACHSIDA, 2017).

Este trabalho objetiva analisar o perfil do Sistema Tributário do Brasil, a carga tributária, os tributos diretos e indiretos, se são progressivos ou regressivos, se é eficiente, justo ou não, saber qual o impacto da tributação sobre a sociedade e no crescimento econômico, se há uma “justa contribuição” e apresentar algumas teorias tributárias.

1.1 EXPOSIÇÃO DO TEMA E DO PROBLEMA

Os tributos são essenciais para a sobrevivência do Governo, assim determinado grupo de agentes econômicos geram rendas para o Estado na forma de impostos, taxas e contribuições, esse arranjo ou esquema de cooperação entre Sociedade e Estado é antigo na história da civilização humana.

As reações aos tributos são as mais variadas possíveis gerando discussões, questionamentos e intensa pressão dos diversos setores da sociedade, quem deve pagar mais ou menos ou não pagar, não é de hoje que a literatura econômica discute sobre a incidência dos impostos, em 1776 Adam Smith disse: “os cidadãos devem contribuir para o suporte do Governo, tanto quanto possível na proporção da renda que usufruem sob a proteção do Estado” (SMITH, 1981 apud PAYERAS, 2008, p. 9).

É certo que, por um lado, entende-se a necessidade de pagar impostos, por outro a sociedade deseja um Sistema Tributário eficiente, justo e que diminua as distorções tributárias; na indústria de transformação a carga tributária é 47,4% enquanto no setor de serviços é 22,9%, na construção civil é de 14,4% e nas atividades primárias de agropecuária e indústria extrativista é de 6,3%, o mesmo acontece com o IRRFPF [Imposto de Renda Retido na Fonte de Pessoa Física] onde a tabela de alíquotas não são reajustadas e corroem a renda da classe média (FIRJAN, 2016).

Outro problema crônico de nosso Sistema Tributário é a evasão [sonegação] e elisão fiscal, para alertar a sociedade da importância de se combater a sonegação o SINPROFAZ [Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional] no dia 18 de março de 2015 inaugurou em Brasília o Sonegômetro em uma instalação denominada lavanderia Brasil onde informa que de 1º de janeiro até 17 de agosto de 2018 o Brasil deixou de arrecadar mais de R\$345 bilhões em razão da sonegação fiscal, o fortalecimento da Procuradoria da Fazenda Nacional e uma reforma tributária são essenciais para combater o problema, conforme declarações do Presidente do SINPROFAZ Achilles Frias.

1.2 OBJETIVOS

Tomando como base o problema de pesquisa, apresentam-se na sequência, os objetivos a serem alcançados no Trabalho de Conclusão de Curso.

1.2.1 Objetivo geral

O objetivo geral do Trabalho de Conclusão de Curso é estudar a carga tributária e o Sistema Tributário Brasileiro, se afetam o desempenho da economia do país, apresentar algumas teorias tributárias e discussões sobre o tema.

1.2.2 Objetivos específicos

De forma a atingir e complementar o objetivo geral, apresentam-se alguns objetivos específicos a serem alcançados no decorrer do trabalho:

- a) 1º será mostrado o perfil metodológico do Sistema Tributário Brasileiro;
- b) 2º apresentação de algumas Teorias Tributárias;
- c) 3º apresentar os questionamentos dos autores se há um Sistema Tributário justo e equitativo e o que seria a “justa contribuição”.

1.3 JUSTIFICATIVA

Complexidade tributária nem sempre é um tema que desperta interesse nas pessoas, mas quando se fala em carga tributária todos reclamam, opiniões de quem deve pagar mais ou menos e criar aquele ou outro tributo é o que dominam as discussões.

O Sistema tributário Brasileiro é tão ultrapassado e injusto que deveria implementar uma reforma urgente, uma convocação de toda a sociedade para um debate objetivo e eficiente, para simplificar e torná-lo mais justo.

Nessas condições este trabalho assume uma importância relativa para analisar o nosso Sistema tributário e levar a um debate sério e desprovido de ideologias, com o objetivo de apresentar e confrontar as várias opiniões e soluções viáveis, prática e simples do que seria uma tributação sem privilégios, mais justa, equitativa e que não cause a perda da competitividade e da capacidade de investimento do setor produtivo.

1.4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Conforme os objetivos propostos para este trabalho a metodologia a ser empregada será uma combinação do “Método Indutivo” onde considera que generalização deriva da observação da realidade concreta elaborando a partir de constatações particulares o conhecimento geral ou universal; com o “Método Dialético”, que é uma forma de analisar a realidade a partir da confrontação de teses, hipóteses ou teorias para obter uma nova conclusão.

Metodologia é o conjunto das etapas, dos procedimentos, das regras e das técnicas que se adotam na pesquisa, conforme Galliano (1986 apud COSTA 2016, p. 35) “Método é um conjunto de etapas, ordenadamente dispostas a serem vencidas na investigação da verdade, no estudo de uma ciência ou para alcançar determinado fim”, a este propósito desenvolveu-se a metodologia referenciada a seguir.

1.4.1 Objetivos do estudo

Como o estudo objetiva uma investigação mais exata esclarecendo conceitos para a criação de hipótese e proporcionar uma visão geral é necessário “desencadear um processo de investigação que identifique a natureza do fenômeno e aponte as características essenciais das variáveis que se quer estudar” (KÖCHE, 1997 apud COSTA, 2016, p. 24), será uma Pesquisa Exploratória, mas terá também um caráter descritivo por analisar e descrever as características do caso.

1.4.2 Classificação quanto a abordagem

No sentido de ir além da mera descrição ou explicação dos fenômenos e aprofundar o conhecimento do objetivo do estudo, procurar abrir novas perspectivas de observação e significado dos processos sociais optou-se pela Abordagem Qualitativa, a “análise qualitativa tem como objeto situações complexas ou estritamente particulares. Os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de um determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança de determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades dos indivíduos” (RICHARDSON et al. 1999 apud MENEGON, 2004).

Com o propósito de facilitar a análise e interpretação dos dados poderá, conjuntamente, ser usada a Quantitativa que “significa quantificar nas formas de coleta de informações, assim como também o emprego de recursos e técnicas estatísticas...” (OLIVEIRA, 1994 apud MENEGON, 2004, p. 51), pois, “quando se determina um problema, é em função dele que o pesquisador escolhe o procedimento mais adequado, seja quantitativo, qualitativo ou misto. Em suma, o problema dita o método e não o inverso” (RAUEN, 2002 apud COSTA, 2016, p. 27).

1.4.3 Procedimentos técnicos

Será uma pesquisa Bibliográfica que se desenvolverá examinando estudos e publicações do CETAD [Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da

Receita Federal], IPEA [Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada do Ministério do Planejamento] e de outros institutos renomados, assim como publicações de diversos tipos de fontes em meios eletrônicos, livros, revistas e etc.

A pesquisa bibliográfica, ou de fontes secundárias abrange tudo que foi tornado público em relação ao tema de estudo, sua finalidade é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos e publicados ou gravadas.

Para Manzo (1971) a bibliografia pertinente “oferece meios para definir, resolver, não somente problemas já conhecidos, como também explorar novas áreas onde os problemas não se cristalizaram suficientemente” e tem por objetivo permitir ao cientista “o reforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulação de suas informações” (Trujillo, 1974). Dessa forma, a pesquisa bibliográfica não é mera repetição do que já foi dito ou escrito sobre certo assunto, mas propicia o exame de um tema sob novo enfoque ou abordagem, chegando a conclusões inovadoras (Marconi e Lakatos, 2003, p. 183).

2. REFERENCIAL TEÓRICO

No tocante às estruturas tributárias, a hipótese que permeia a análise é que estas só podem ser compreendidas numa perspectiva histórica, a qual contemple o estágio de desenvolvimento atingido por um Estado e qual o papel que este desempenha na vida econômica, social e qual é a correlação das forças sociais e políticas atuantes neste sistema.

Importante nesta análise é o papel atribuído ao Estado pelo pensamento dominante, pois é este que vai definir não somente a dimensão do campo da atuação estatal, mas também as funções precípuas da política fiscal e da tributação neste processo (OLIVEIRA, 2010).

Fato é que a concepção e a importância do tributo se modifica conforme o conceito de Estado e o respectivo momento histórico, ensinando Heleno Torres que juridicamente, o conceito antigo de tributo não encontra similaridade com o atual, pois “o estigma da servidão o caracterizava” (MOREIRA e MACHADO, 2015).

Compreender as razões e a história da tributação, é fundamental para mensurar os limites toleráveis que cada sociedade admite suportar a título de exação tributária, não há Estado sem tributos (MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

“A arte da tributação consiste em saber tirar as penas do ganso com o mínimo de dor possível, frase atribuída a Jean Baptiste Colbert, ministro das Finanças do Rei Luís XIV da França” (LIMA, 1999 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017, p. 222).

“Em suma, a ideia do conceito de tributo é pertencente ao direito positivo, não sendo uma questão lógica jurídica ou universal. Varia com a história” (CAMPOS, 2009, p. 27).

2.1 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO MUNDO

O tributo tem origem remota e certamente acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade (COELHO, 2005).

“Etimologicamente a expressão tributo deriva do latim, tributum, participio passado do verbo tribuere e tem, dentre outras acepções, a de dividir ou repartir entre as tribos” (CAMPOS, 2009, p. 27).

Outro registro encontrado que retrata a cobrança de tributos na antiguidade é uma placa de 2350 A.C., descreve as reformas empreendidas pelo Rei Urukagina na Cidade-estado de Lagash localizada na antiga Suméria. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confisco de bens para o Rei.

Na Grécia do século VII A.C., instituiu-se o tributo administrado pelo Estado, como o conhecemos hoje (COELHO, 2003).

O imposto “era o meio de defesa do bem coletivo entregue aos cuidados do Estado” (GUIMARÃES, 1983), que todavia, sempre que possível era suportado pelos povos vencidos ou libertos do jugo estrangeiro, como ensina Sainz de Bujanda (MOREIRA e MACHADO, 2015, p. 72).

No Império Persa as regiões político-administrativas eram denominadas Satrapias administradas pelos Sátrapas, esse modelo teve origem com o Rei Medo Quixares e em 500 A.C. foi aperfeiçoado por Dario I que enviava seus oficiais para supervisionarem os Sátrapas, esses oficiais tinham mais poder do que os Sátrapas fixando o valor do tributo que cada região dominada deveria pagar, os Persas passaram a estabelecer o valor do tributo em ouro e somente aceitavam o pagamento em moedas (TUNNERMANN, 2001 apud ROSSI, 2005).

Juntamente com o tributo as Satrapias tinham que fornecerem ao Império taxas fixas de cereais, cavalos, mulas, ovelhas, armas, eunucos, moças, meninos e alimentação para as tropas aquarteladas na Satrapia (DANDAMAEV, 1989). Para Heródoto (1998), Dario teria sido o primeiro a fixar a contribuição em moedas que os povos teriam que pagar ao Estado. A razão para cunhagem de moedas está ligada ao interesse do Estado em regularizar os tributos (ROSSI, 2005).

Roma inspirou alguns dos atuais tributos, como relata Sílvio Meira (1978), impostos e taxas que em grande parte eram cobrados dos povos vencidos e subjugados, poupando ao máximo os cidadãos Romanos. Afora os tributos em espécie que incidiam sobre as propriedades, consumo, heranças eram também comuns as imposições in natura e até mesmos in labore para atender as necessidades estatais específicas de suprimentos e mão de obra (MOREIRA e MACHADO, 2015).

Em Roma, cobrava-se imposto pela importação de mercadorias [portorium] e pelo consumo geral de qualquer bem [macelum] (COELHO, 2003).

Helena Torres (2003) ressalta que a tributação era vista pelos Romanos como uma forma de opressão, a imposição para cobrir as crescentes necessidades de receitas do Império foi uma das razões para o declínio do sistema tributário Romano (MOREIRA e MACHADO, 2015).

A queda do Império Romano marcou o início da Idade Média, 476 a 1453, a Europa foi dividida em Feudos perdendo a noção de Estado (COELHO, 2003).

Na Idade Média, os tributos não eram pagos a um Estado, mas sim a uma pessoa, o senhor feudal, perdendo desta maneira, o caráter fiscal [...]. Os tributos eram cobrados de acordo com os interesses do governante e não do Estado (BALTHAZAR, 2005 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Contrariamente ao que se passava na Grécia e Roma antigas o tributo não desapareceu, apenas perdeu importância cedendo lugar a exigências in natura ou in labore, pagas ao Senhor Feudal como contrapartida pela utilização de suas propriedades (MOREIRA e MACHADO, 2015).

A maioria das pessoas viviam nos campos, os camponeses que eram chamados de servos eram obrigados a pagar tributos aos Senhores Feudais, como não havia Estado a circulação de moedas era escassa, os servos pagavam os tributos entregando a melhor parte das colheitas e quem não pagasse poderia ser preso ou morto. Com as cruzadas os gastos de guerra eram cada vez maiores e cobravam-se mais impostos.

Em 15 de junho de 1215 na Inglaterra, João sem-terra, que governava em nome do Rei Ricardo Coração de Leão que lutava nas cruzadas, foi obrigado a assinar a Magna Carta, devido a uma revolta pela cobrança abusiva de impostos, esse foi um documento de importância histórica, por ser a primeira limitação legal ao poder dos Reis de instituir impostos (COELHO, 2003).

Como relata Onofre Batista (2011), nessa época o tributo ainda não havia ingressado plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada pelos governantes, o que gerava crescente insatisfação dos súditos (MOREIRA e MACHADO, 2015).

O fim das cruzadas marcou o enfraquecimento dos Senhores Feudais e os Camponeses cansados da vida de exploração e penúria migraram em grande número para as cidades, no final da Idade Média o comércio das especiarias orientais fez surgir uma nova classe social, os Comerciantes, Industriais e Banqueiros, a chamada Burguesia.

Na Idade Moderna, 1453 a 1789, os Feudos foram transformados em pequenos reinos que se uniram dando origem aos Estados Nacionais, que possibilitava cobrar tributos de seus súditos em moedas e não mais em mercadorias.

Os Reis foram se tornando cada vez mais fortes e acumulando enorme poder, surgindo os Estados Absolutistas, onde as classes dominantes eram a nobreza e o Clero, que não pagavam tributos; o Estado era sustentado pelos pesados tributos pagos pelos Burgueses, trabalhadores, Camponeses e Artesãos.

Na França de Luis XIV, o povo onerado pela constante majoração tributária que visava a manutenção do fausto da corte, reagiu violentamente

deflagrando a Revolução Francesa em 1789 para instaurar a República, dando início à Idade Contemporânea (COELHO, 2003).

A Revolução Francesa tinha o lema Liberdade, Igualdade e Fraternidade, com a instauração da República a população deixaria de ser obrigada a servir aos interesses do governante; o Governo passaria a servir os interesses dos cidadãos, garantindo seus direitos e deveres.

A relação entre fisco e contribuinte, sempre foi tida como uma relação de poder e coercitividade da obrigação. Consoante entendimento de Geraldo Ataliba:

“Antigamente, quando não se podia falar em Estado de Direito, o político usava do poder para obrigar arbitrariamente os súditos a concorrerem com seus recursos para o Estado [por isso Albert Hensel sublinha que só se pode falar em ‘direito’ tributário onde haja Constituição e Estado de direito. Fora isso, é o arbítrio, o despotismo, v. Dittito Tributário, Giuffrè, 1956, Milão, p. 5]. Hoje o Estado exerce esse poder segundo o direito Constitucional e obedece, em todas as suas manifestações, ao estabelecido na lei” (ATALIBA, 2002, p. 29 apud OLIVEIRA e RANGEL, 2018).

Surge o Estado Liberal, limita o poder soberano, fomenta a produção de riqueza e o trabalho, aceita o lucro privado e distância o homem do Estado, em contra partida deve o cidadão contribuir para o custeio do Estado, o tributo é o garantidor do Estado Liberal, passa a ser visto como o preço que se paga para exercer a própria liberdade, como ensina Ricardo Lobo Torres (2005 apud MOREIRA e MACHADO, 2015).

Adam Smith, na segunda metade do século XVII, destacou que os impostos deveriam ser pagos sobre a renda, o lucro e os salários, observando quatro regras fundamentais em razão da evidente justiça e utilidade do seu método, em maior ou menor grau: os súditos de cada Estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do Governo, na proporção das suas respectivas capacidades, isto é, proporcionalmente ao rendimento que cada um desfruta sob a proteção do Estado [a equidade]: o imposto que cada indivíduo é obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário [a certeza]; todo imposto deve ser recolhido no momento e da maneira que for mais conveniente para o contribuinte [a comodidade]; todo imposto deve ser planejado de tal maneira que retire o mínimo possível das pessoas [a economia] (SMITH, 1996 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

No paradigma Liberal a tributação era vista como uma forma de igualar os que possuíam privilégios de classe, optando-se pela tributação indireta e

proporcional tendo como objetivo fazer com que o povo, os nobres e o clero paguem igualmente os mesmos tributos.

A ideia de tributação das rendas e das heranças eram fortemente repelidas pela burguesia, como anota Baleeiro (2006 apud MOREIRA e MACHADO, 2015) com esforço em Macculloch, sustenta-se à época que se os impostos “recaíssem sobre os lucros matariam o único incentivo ao trabalho [...]. Se alcançassem as heranças destruiriam os sagrados laços de família”.

Da mesma forma a tributação progressiva, que já havia sido utilizada em alguns casos na Grécia antiga, na República Florentina e na Basileia do século XV, suscitava críticas severas, como o provável êxodo de capitais e o colapso da economia, como relata Edwin Seligman (1908 apud MOREIRA e MACHADO, 2015).

Assim, com esforço na igualdade formal, assentada na tributação indireta e proporcional constrói-se o discurso de eliminação das desigualdades até então vigentes, o que revelou com o tempo uma premissa equivocada, como antevisto à época por Rousseau (1970), ao afirmar que “essa igualdade é só ilusória e aparente, e não serve senão para manter o pobre na miséria e o rico na sua usurpação” (MOREIRA e MACHADO, 2015).

Foi apenas no fim do século XVIII que a tributação passou a receber uma maior atenção de influentes políticos, economistas e financistas europeus e americanos, quando começaram as manifestações e preocupações com um sistema de arrecadação mais justo e racional (BALTHAZAR, 2005 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Na virada do século XVIII Wilhelm Von Humboldt desenvolveu uma teoria sobre os limites da ação do Estado, conhecido como teórico da liberdade, propõe que cidadãos estão seguros, em relação ao Estado, quando vivem juntos e em pleno gozo dos seus direitos pessoais e da propriedade tendo certeza da liberdade legal, o autor defende que a taxa direta é tudo o que resta, que o Estado não necessita de grandes receitas.

Autores como John Stuart Mill, já no século XIX passaram a defender a contribuição do indivíduo para a coletividade conforme suas possibilidades econômicas, a ideia da verticalização da justiça aparece com o surgimento de uma pequena burguesia que reivindica a necessidade do Estado atender serviços

elementares em prol dos indivíduos, 'a moral utilitarista', dando início aos Estados modernos. (MILL, 1984 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Como evolução do princípio de equivalência desenvolveu-se a teoria do 'sacrifício' (MILL, 1984) servindo de sustentação teórica para a capacidade contributiva, conseqüentemente com a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade.

O Liberalismo dos séculos XVIII e XIX caracterizou-se pelo princípio do não intervencionismo do Estado, desempenhando o mínimo de atividades, com caráter de essencialidade, deixando todas as demais para a iniciativa privada.

No fim do século XIX o Estado deixou de ser um mero espectador da atividade econômica, passando a intervir de modo mais ativo junto à sociedade, impulsionado pela Revolução Industrial, os avanços científicos e pela escalada do desemprego; surgindo o grande legado para a Ciência das Finanças dos dias atuais, o intervencionismo do Estado pela imposição tributária (ROSA Jr., 2007 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Os movimentos anarquistas, socialistas utópicos, socialistas cristãos e o marxismo pleitearam uma modificação no arquétipo de Estado Liberal para corrigir os problemas vaticinados por Rousseau, ficou claro que não bastava ao Estado garantir liberdade aos cidadãos, tinha que garantir direitos sociais fulcrados no princípio da igualdade material, com isto a transição do Estado Liberal para o Estado Social marca uma mudança na tributação, o tributo deixa de ser uma simples fonte de receita para o Estado, passando a ser um instrumento de realização de justiça incidindo de forma direta sobre a renda, a propriedade e as heranças (MOREIRA e MACHADO, 2015).

O século XX ficou marcado por intensas reformulações sociais, principalmente ocorridas após o final da Segunda Guerra mundial, estabelecendo uma nova doutrina de direitos humanos colocando o homem no centro do sistema jurídico; esse novo paradigma jus filosófico passa a estabelecer que o Estado não é a lei, mas, igualmente, submete-se a ela e ao Direito.

A nova dogmática dos direitos humanos confirma que o imposto deixa de ser uma forma de opressão da liberdade, passando a representar o próprio preço da liberdade, como defende Ricardo Lobo Torres (1991 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Nessa mesma linha, Renato Lopes Becho (2009) aduz que o direito tributário perde o seu significado de conjunto de normas que meramente visam à arrecadação, objetivando a proteção dos cidadãos contribuintes, as normas procuram fazer da arrecadação um ato de poder jurídico e não policial, resguardando o homem em sua dignidade, tratando-se de uma conotação ética da tributação (MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

2.2 EVOLUÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O direito tributário Brasileiro encontra suas raízes mais profundas no conjunto das normas Portuguesas vigentes na época do descobrimento, Ubaldo Cezar Balthazar (2005 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017) explica que nesse tempo já havia um 'direito tributário', mas não um 'sistema tributário' como um conjunto harmônico de princípios e regras.

Desde o começo do período colonial, submetido aos ordenamentos da Coroa Portuguesa, começaram a ser criados os primeiros tributos vigentes em chão Brasileiro, o quinto ou vintena passou a ser exigido logo nas primeiras décadas do século XVI, incidindo sobre os produtos extraídos das possessões além-mar, principalmente na extração do pau-brasil.

As bases da tributação nas terras descobertas, que surgiram atreladas aos interesses extrativistas da Coroa, sofreram um grande incremento durante todo o período colonial, com o recrudescimento da política tributária a partir de meados do século XVIII, Portugal desejava amenizar o deficit comercial com a Inglaterra, tornando a tributação cada vez mais opressiva e violenta, esta rigidez fiscal viria a deflagrar, alguns anos depois um período de graves revoltas e inquietações populares (MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Até o final do regime das capitanias hereditárias, por volta do século XVIII, os tributos ou as rendas eram distribuídos da seguinte forma:

a) Para o Real Erário:

- os direitos alfandegários [importação e exportação];
- 10% do valor das mercadorias naufragadas que viessem às costas Brasileiras;

- o quinto ou vigésimo do ouro, prata, cobre, coral, pérolas, chumbo etc.;
- o dízimo do pescado e dos demais produtos da terra;
- a SISA² (transmissão) por cabeça de índio escravo.

b) Para o Donatário ou equivalente:

- o monopólio das explorações das moendas e quaisquer outros engenhos;
- a barcagem, ou direitos de passagem nos rios;
- o quinto ou vigésimo do produto do pau-brasil, das especiarias e das drogas;
- o quinto do ouro e minerais preciosos encontrados na capitania;
- meio dízimo do pescado, ou a cada grupo de vinte peixes um cabia ao Donatário, Capitão-mor ou Governador;
- a redízima, ou a décima parte da dízima sobre todas as rendas da Coroa.

Em termos genéricos distribuía-se os tributos em três classificações:

- a) as derramas, que independiam dos rendimentos do contribuinte;
- b) as fintas, que obedeciam a uma proporção com a renda do contribuinte;
- c) as contribuições, que eram uma espécie de designação subsidiária e de conteúdo variado.

No Reinado de D. Maria I, final do século XVIII e início do XIX, eclodiram no Brasil mais quatro contribuições:

- a) direitos que variavam de 10, 20, 24 ou 40% relativos à pólvora de origem estrangeira;
- b) subsídio do açúcar e do algodão;
- c) subsídio do tabaco em pó;
- d) imposto sobre o ouro, sobre botequins, tabernas e sobre a aguardente (CAMPOS, 2010).

No final do século XVIII as minas de ouro começaram a se exaurir e a produção caiu muito, Portugal endividado, não admitia receber menos, desconfiava que havia muita sonegação, por isso a rainha de Portugal, conhecida como D. Maria

² SISA - Serviço de Impostos de Sua Alteza, 10%.

a louca, determinou que se a produção anual de ouro não atingisse a parte que cabia à Coroa a diferença seria cobrada de uma vez, por meio da derrama, acontecendo em 1789 a Inconfidência Mineira contra essa forma de tributação.

Quando as tropas de Napoleão invadiram Portugal, a família Real fugiu para o Brasil, iniciando um novo período histórico na colônia: O Brasil passa a ser a sede da Monarquia Portuguesa [1808 – 1815], o que trouxe grandes despesas para os cofres públicos, exigindo o aumento dos tributos existentes ou a criação de novos (COELHO, 2003).

Exemplos de impostos criados no Brasil como sede do Reino Português:

- a) importação;
- b) direitos de guindaste;
- c) décima dos prédios urbanos, ou 10% sobre os rendimentos líquidos dos imóveis situados no litoral ou em regiões populosas do interior. Depois passou a ser chamado de décima urbana, em seguida de imposto sobre prédios urbanos;
- d) pensão para a Capela Real;
- e) imposto de SISA dos bens de raiz, depois passou a ser chamado de imposto sobre transmissão imobiliária por atos Inter vivos;
- f) meia SISA dos escravos, implicando na cobrança de 5% sobre toda a venda de escravos conhecedores de um ofício;
- g) décima das heranças e legados;
- h) imposto do selo sobre o papel;
- i) direitos de entrada de escravos novos;
- j) imposto sobre carruagens, lojas, armazéns ou sobrados e navios;
- k) imposto sobre a carne verde [fresca], as lãs grosseiras produzidas no Brasil;
- l) direitos de 10% exigidos sobre os vencimentos dos funcionários da Fazenda e da Justiça, um predecessor do imposto de renda.

Existiam paralelamente impostos semelhantes cobrados pela Corte, pelas Províncias e pelos Municípios (CAMPOS, 2010).

Em 1822 com a Independência e a primeira Constituição Brasileira em 1824, no modelo das Monarquias Constitucionais Europeias, consolidou-se o Estado Fiscal no Brasil, segundo Ricardo Lobo Torres (1991) solidificou-se uma nova

estrutura da receita pública, onde os impostos e os empréstimos passaram a ocupar o lugar principal, separando a Fazenda do Imperador e a Fazenda Pública (BALTHAZAR, 2005 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

A Constituição de 25 de março de 1824 previa como atribuição da Assembleia Geral, composta pela Câmara dos Deputados e pela Câmara dos Senadores, fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta, sendo a competência da Câmara dos Deputados legislar sobre os impostos.

Era bastante caótico o sistema tributário estabelecido, tinha cerca de 151 rubricas com denominações assistemáticas, além das provinciais e municipais; a carga tributária era cumulativa e as receitas costumavam ser distribuídas em receitas gerais, receitas provinciais e receitas municipais (CAMPOS, 2010).

Para os exercícios de 1844 e 1845, devido aos gastos com as revoltas internas, foi criada uma contribuição extraordinária a todos que receberem vencimentos dos cofres públicos, conforme tabela com alíquotas de 2% crescendo um dígito até 10%, ficando isentos os militares em campanha. Em 1867, novamente seria instituído o imposto sobre vencimentos recebidos dos cofres públicos, desta vez com uma única alíquota de 3% acima de determinado valor, estabeleceu-se também o imposto de 1,5% sobre os benefícios que as Sociedades Anônimas distribuíssem aos seus acionistas (FGV, 1966).

Com a Proclamação da República, ocorrida em 1889 iniciou-se uma nova era de fiscalidade no Brasil, surgindo os primeiros estudos financeiros do direito pátrio, consagrando o jurista Rui Barbosa como um dos grandes financistas Brasileiro, com a publicação do Relatório do Ministério da Fazenda em 1891 (BALEIRO, 2010 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

A Constituição de 1891, inspirada na Constituição Norte Americana, abriu o caminho para o federalismo no Brasil, em face da exigência crescente de tributos e da falta de racionalidade do sistema fiscal, optou-se por um modelo rígido de tributação, mas ainda permitindo a superposição dos tributos locais e centrais redundando em bitributação, além de não contemplar os municípios na discriminação de rendas (ZAVARIZ, 2006 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

A nova estrutura de tributos aprovada pouco se distanciava da vigente nos períodos anteriores, apesar do equilíbrio que se buscou ao garantir uma melhor

distribuição das competências entre a União e os Estados, seus resultados não foram favoráveis para assegurar a harmonia federativa.

Comparada com a estrutura que vigorava no último ano do império, estava bem mais enxuta, foram excluídos vários impostos que integravam o orçamento federal de 1889, como os impostos de armazenagem, de faróis, de docas e de transporte, os incidentes sobre os subsídios e vencimentos recebidos por funcionários públicos, sobre os dividendos distribuídos pelas sociedades anônimas.

Igualmente foi eliminado alguns impostos de competência das então províncias, os dízimos de gêneros alimentícios, subsídios literários, taxa de viação em estradas provinciais, entre outras.

Foram mantidos tributos criados durante o período colonial, mas que tiveram sua base de incidência ampliada, como a Taxa do Selo ou Indústria e Profissões [fusão de impostos incidentes sobre lojas, casas de leilões, modas, despachantes e corretores, bem como a ampliação da taxa dos vencimentos dos funcionários da Fazenda e Judiciário para todas as Profissões], impostos sobre o patrimônio e a transmissão de propriedades cobrados pelo poder central ou pelas províncias [SISAs dos bens de raiz, décima dos legados e herança, décimas dos rendimentos dos prédios urbanos e transmissão de propriedades] e permaneceu com nomenclatura modificada o principal imposto dos Estados o de importação e exportação [ex-Direito de Entradas e Saídas].

Do ponto de vista do equilíbrio federativo a Constituição concedeu autonomia aos Estados na área tributária e outras, mas não se preocupou em estabelecer mecanismos de redistribuição de receitas para compensar ou atenuar as desigualdades econômicas, além disso ao não discriminar receitas para os Municípios, atribuindo total responsabilidade aos Estados, reforçaram as fontes desta instabilidade, assim a nova federação transformou-se numa 'federação para poucos' e o sistema tributário em uma caixa de ressonância destes conflitos, preservando e ampliando suas distorções (OLIVEIRA, 2010).

Ainda no ano de 1891 o Governo instituiu o Imposto de Consumo [IC] para os artigos de fumo, em 1895 incidiu sobre as bebidas, em 1897 sobre o fósforo, em 1904 sobre os vinhos estrangeiros e em 1906 sobre o café torrado até ter sua incidência em praticamente todos os produtos na década de 1930. No Governo de Campos Sales [1898 - 1902] várias medidas na área fiscal foram tomadas para

conter os déficits público, aumentou o Imposto do Selo e numa medida inovadora o Governo determinou o uso de estampilhas nos produtos para maior controle sobre a circulação de mercadorias no país (AMED e NEGREIROS, 2000 apud OLIVEIRA, 2010).

Em 1922 seria criado o Imposto sobre Vendas Mercantis [IVM] de competência da União incidia sobre as vendas à vista ou a prazo com alíquota de 0,25% e também foi criado o Imposto de Renda [IR] que tinha sido descartado na nova Constituição pelo aparente caráter concorrencial com o Imposto sobre Indústria e Profissões (OLIVEIRA, 2010).

Vinha de longe as discussões e propostas para a introdução dessa nova figura tributária no Sistema Fiscal da República, nova na forma mas não no nome, pois desde 1911 várias contribuições vinham subordinadas nas Leis Orçamentárias com o título de 'Imposto sobre a Renda', eram várias taxas sobre diferentes espécies de rendimentos, impropriamente incluíram os 'Imposto sobre o Consumo de água' e os 'Impostos sobre Casas de Sports de qualquer espécie na Capital Federal'.

Para o exercício de 1915 o Imposto sobre a Renda passou a ter maior amplitude, incidindo sobre a quantia recebida em cada mês por qualquer pessoa [civil ou militar] que receba vencimentos, ordenados, soldos, diárias, representação, gratificação de qualquer natureza, porcentagens, quotas, pensões, aposentadoria ou qualquer título pela prestação de serviços pessoais, será cobrado o imposto com alíquota de 8%, 10%, 15% e para o Presidente da República, Senadores, Deputados e Ministros de Estado pagarão 20%. Imposto de 5% sobre dividendos e outros distribuídos por ações das Companhias, Sociedades Anônimas, sobre os juros das debêntures, as Empresas são obrigadas a reter e recolher os impostos.

Em 1922 eram tributados:

- a) dividendos e quaisquer produtos de ações das Companhias ou Sociedades Anônimas e Comanditas por Ações;
- b) juros de obrigações e debêntures;
- c) lucro líquido das Sociedades por quotas de responsabilidades;
- d) lucro líquido das Casas Bancárias e de penhores;
- e) bonificações ou gratificações aos Diretores-presidentes de Companhias, Empresas ou Sociedades Anônimas;

- f) juros dos créditos ou empréstimos garantidos por hipotecas;
- g) prêmios de seguros marítimos e terrestres;
- h) prêmios de seguros de vida, pensões, pecúlios, etc.;
- i) lucros fortuitos, valores e prêmios distribuídos por qualquer espécie de sorteios;
- j) lucro líquido da Indústria Fabril e do Comércio;
- k) operações a termo, sendo a metade paga pelo comprador e a outra pelo devedor;
- l) lucro das Profissões Liberais.

O Imposto Geral sobre a Renda criado pela lei 4.625 de 1922 devido anualmente por todas as Pessoas Físicas e Jurídicas residentes no país, incidirá sobre os rendimentos líquidos de qualquer origem, só deveria ser cobrado em 1924 (FGV, 1966).

Considerava rendimentos líquidos deduzidos de impostos e taxas, juros de dívidas, perdas extraordinárias provenientes de caso fortuito ou força maior não coberto por seguros, despesas ordinárias para assegurar a renda, 2% por dependente não podendo exceder 50% do imposto a pagar (RFB, 2016).

A Lei 4.783 de 1923 que orçou a Receita da União para o exercício de 1924 incluiu novos dispositivos no IR, classificando os rendimentos em quatro categorias:

- a) 1ª - comércio e qualquer exploração industrial, exclusive a agrícola;
- b) 2ª - capitais e valores mobiliários;
- c) 3ª - ordenados públicos e particulares, subsídios, emolumentos, gratificações, bonificações, pensões e remunerações sob qualquer título e forma contratual;
- d) 4ª - exercício de profissões não comerciais e não compreendida em categoria anterior.

As taxas eram progressivas de 0,5% subindo um dígito até chegar a 8% que recaiam sobre o rendimento líquido apurado em cada categoria, conforme tabela específica. Foi determinado que o rendimento líquido das S.A. será o lucro apurado em balanço.

A nova Lei constituiu um avanço na matéria fiscal, mas trazia em seu bojo graves defeitos, excluindo da tributação os rendimentos de imóveis urbanos e rurais,

dando isenção à exploração agrícola, as classes que se dedicam à exploração do capital e o rendimento dos Títulos da Dívida Pública escapam totalmente ao imposto ou gozam de elevadas isenções.

A primeira reforma do imposto veio em um simples artigo na Lei 4.984 de 1925 do Orçamento da Receita Geral da República para o exercício de 1926, representando um grande progresso no quadro da tributação nacional apresentando, segundo os modernos princípios da justiça fiscal, as três condições essenciais em um Sistema de Imposto de Renda: a personalidade, a progressividade e a diferenciação.

Nesta reforma ficou determinado que as Pessoas Físicas pagarão o IR em duas partes, uma proporcional e variável conforme cada categoria de rendimentos e a outra complementar e progressiva sobre a renda global. A parte proporcional do imposto será apurada dos rendimentos das categorias que foram divididas em cinco:

- a) 1ª - comércio e qualquer exploração industrial, inclusive agrícola e das indústrias extrativas vegetal e animal;
- b) 2ª - capitais e valores mobiliários;
- c) 3ª - ordenados públicos e particulares, remuneração de qualquer título e forma contratual;
- d) 4ª - exercícios de profissões não comerciais e não compreendida em categoria anterior;
- e) 5ª - capitais imobiliários.

Aplicavam-se as taxas proporcionais sobre os rendimentos líquidos da 1ª a 4ª categoria, respectivamente de 3%, 5%, 1% e 2%, o imposto complementar progressivo era sobre a renda global, considerava-se renda bruta a soma de todos os rendimentos líquidos das cinco categorias, aplicando-se as taxas progressivas de 0,5% subindo um dígito até chegar a 10% conforme tabela.

As deduções por dependentes passaram a ser um valor monetário, permitiu-se a dedução dos prêmios de seguro de vida e as doações feitas aos cofres públicos, às instituições e às obras filantrópicas. Na 5ª categoria, capitais imobiliários, permitiu-se a dedução de impostos Federal, Estadual e Municipal incidentes no imóvel, 25% sobre a renda bruta como despesas de conservação.

Não se considerava para os efeitos da parte proporcional do IR, mas faziam parte da soma da renda global sujeita à parte complementar progressiva, os seguintes rendimentos líquidos: da exploração agrícola e indústria extrativa, aplicação em títulos da dívida pública e os de capitais imobiliários. Isentava-se do IR os rendimentos de prédios de habitação rural e edifícios destinados aos serviços da exploração agrícola.

As Pessoas Jurídicas, qualquer que fosse a origem dos seus rendimentos, ficaram sujeitas ao IR proporcional sobre o rendimento líquido conforme as seguintes taxas: 6% as sociedades comerciais e industriais de qualquer espécie inclusive as S.A. 3% as sociedades civis que não tiverem fins filantrópicos, científico e esportivo, ficando ainda isentas as Caixas Rural e Cooperativas de Crédito Rural.

Para atenuar a resistência à implantação do imposto era concedido um abatimento de 75% ao contribuinte que fizesse a declaração dos rendimentos até 30 de novembro e o pagamento até 31 de dezembro de 1926, em 1927 esse abatimento foi de 50%, o fisco utilizou esse dispositivo de abatimento do imposto por alguns anos, embora em percentagens mais módicas (FVG, 1966).

Apesar dessas mudanças na estrutura tributária no período de 1900 a 1930 a carga tributária bruta da economia não teve uma elevação expressiva: de 1900 a 1905 foi de 12,41% do PIB, 1911 a 1915 de 11,14%, 1916 a 1920 de 7% do PIB, 1921 a 1925 de 7,53% do PIB e de 1926 a 1930 ficou em 8,89% do PIB (OLIVEIRA, 2010).

Até 1934 o país foi governado por decretos, pouco se fez em matéria tributária sendo criados em 1932: a taxa de educação e saúde, incidente sobre documentos no âmbito federal, estadual ou municipal; a contribuição de melhorias; o imposto proporcional sobre capitais empregados em hipotecas (CAMPOS, 2010).

Para o exercício de 1931 foi criado por decreto o Imposto de Emergência para criar um Fundo Especial de amparo aos desempregados. Este imposto era sobre os vencimentos dos funcionários civis e militares da união, inclusive os magistrados, conforme tabela de rendimentos e alíquotas de 0,5%, 1% e 2% (RFB, 2016).

Devido a crise econômica mundial iniciada em 1929 os preços das exportações tiveram forte queda em 1932, com uma redução de 75% que afetou as

principais fontes de receitas dos Governos Federal e Estadual, para compensar esta perda foram aumentados a importância dos impostos internos na estrutura da arrecadação, dando um salto na carga tributária para 10,2% do PIB entre 1931 a 1935.

Para desmontar a estrutura do Estado oligárquico e transferir poder para a esfera Federal, deu-se início à criação de autarquias e agências descentralizadas, em 1931 foram o IVC [Instituto de Valorização do Café] e o IAA [Instituto do Açúcar e do Alcool], em 1938 o INM [Instituto Nacional do Mate]. Estas agências eram financiadas por fundos a elas associados que independiam do orçamento fiscal, abrindo mão de mudanças tributárias arrojadas que poderiam minar as bases do novo pacto político estabelecido.

Na Constituição de 1934 a principal alteração no Sistema Tributário foi a atribuição de competências aos Municípios com uma estrutura de cinco tributos e participação com o Estado na arrecadação do Imposto sobre Indústria e Profissões, aos Estados foi dado poder concorrente com a União para a criação de novos impostos vedando a bitributação, assim a distribuição das competências tributárias foram:

a) À União os Impostos:

- importação;
- de renda, exceção da renda cedular sobre imóveis;
- sobre consumo, exceto os combustíveis de motor a explosão;
- transferências de fundos para o exterior;
- selo sobre atos emanados do Governo e negócios de sua economia;
- impostos de competência residual, proibido a bitributação;
- taxas.

b) Aos Estados os Impostos:

- propriedade territorial, exceto urbana;
- transmissão da propriedade causa mortis;
- transmissão da propriedade imobiliária, inter vivos, inclusive a sua incorporação ao capital e sociedade;
- consumo de combustíveis de motor a explosão;
- sobre vendas e consignações (IVC);
- exportação, à alíquota máxima de 10%;

- indústria e profissões, dividido em partes iguais com os Municípios;
- selo sobre atos emanados do Governo e negócios de sua economia;
- impostos de competência residual, proibido a bitributação prevalecendo o cobrado pela União;
- taxas.

c) Aos Municípios:

- licenças;
- imposto predial e territorial urbano (IPTU);
- diversões públicas;
- imposto cedular sobre vendas de imóveis rurais;
- taxas.

Com outorga da Constituição de 1937 a estrutura do Sistema Tributário permaneceu a mesma, tendo o imposto sobre consumo de combustíveis integrado ao de consumo da competência da União que teve sua incidência estendida para a energia elétrica, retirou dos Municípios o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, deu maior clareza à proibição da cobrança do imposto de exportação nas transações realizadas entre os Estados e foi extinto em 1940 (OLIVEIRA, 2010).

No final da década de 30 a divulgação de informações sobre a arrecadação tributária global no país mostrou a participação de cada um dos entes federativos no volume total das receitas auferidas, cabendo à União 52,81% da arrecadação; aos Estados 29,25%; aos Municípios 10,81% e ao Distrito Federal 7,13%, analisando especificamente esse cenário, Alcântara Machado observara que tamanha era a concentração de receitas no Brasil que o país mais parecia um Estado Unitário do que uma Federação... (ZAVARIZI, 2006 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

No período de 1930 a 1940 o Imposto de Renda sofreu importantes reformas, a maior delas foi para o exercício de 1931, os impostos proporcionais tiveram a elevação das taxas, a cédula B de 5% para 8% sobre os rendimentos de capitais mobiliários, excetuados os títulos da dívida pública, criou a taxa de 6% sobre os rendimentos provenientes de bens imobiliários da cédula E, reduziu de 25% para 15% a dedução relativa à conservação de imóveis. Todas as sociedades e as firmas individuais ficaram obrigadas a pagar o imposto sobre o lucro líquido apurado em balanço. As taxas progressivas do imposto complementar foram

elevadas até 15% e em 1936 para 18%. Os rendimentos de residentes no estrangeiro ficaram sujeitos ao imposto de 8% dedutível no ato da remessa. Dentro do princípio básico da generalidade sujeitou ao tributo os vencimentos dos membros da magistratura da União, dos Estados, do Distrito Federal e do Território do Acre, bem como os funcionários públicos dos Estados e Municípios.

Em 1937 foi restabelecido a taxa cedular de 3% sobre o rendimento de imóveis, a incidência sobre os juros de apólices da dívida pública o imposto proporcional de 4% nos títulos ao portador e de 3% nos nominativos, estabeleceu que os rendimentos de corretagem de qualquer natureza ficavam sujeitos ao imposto proporcional de 2%, além do proporcional progressivo.

Em 1939 classificou como rendimentos de 2ª categoria, cédula B, os prêmios em dinheiro obtidos em loteria ou sorteio de qualquer espécie, sujeitando-os ao imposto proporcional de 8% descontado pela fonte pagadora (FGV, 1966).

Com tudo isto a carga tributária no período de 1936 a 1940 passou para 12,5% do PIB.

A partir da década de 1940, sem dispor de condições de financiamento interno e a paralisação dos fluxos de capital internacional, para o Governo exercer o papel de “Estado desenvolvimentista” continuou a lançar mão da cobrança de taxas específicas vinculadas às Autarquias, Conselhos e Agências descentralizadas que independiam do Orçamento fiscal.

No campo tributário foram poucas as mudanças, as mais importantes foram a reorganização da estrutura de Administração do Imposto de Renda em 1942 e a criação do IUCL [Imposto Unificado sobre Combustíveis e Lubrificantes], vetando a cobrança do IVC pelos Estados sobre o mesmo produto, vinculou a parcela destinada aos Estados e municípios a investimentos na área de transportes, alimentando o Fundo Rodoviário dos Estados e Municípios, enquanto a parte da União era receitas livremente despendidas. Este imposto representou a primeira vinculação de receitas introduzida no Sistema Tributário para o financiamento de uma atividade específica, no tocante às relações federativas foi o primeiro mecanismo de cooperação intergovernamental (OLIVEIRA, 2010).

Em 1941 foi instituída uma série de medidas sobre a organização e proteção da família, que a partir da declaração de rendimentos de 1942 os contribuintes do IR, maior de 25 anos solteiros ou viúvos sem filhos, pagarão um

adicional de 15% sobre a importância da tabela de incidência do imposto, os casados maiores de 25 anos e sem filhos pagarão o adicional de 10%, os maiores de 45 anos com um só filho pagarão um adicional de 5%.

Para o exercício de 1943 foi decretado as Obrigações de Guerra, todos os contribuintes do imposto de renda recolherão em duodécimo o valor do imposto pago no último exercício para subscrição compulsória da Obrigação de Guerra (RFB,2016).

A entrada do Brasil na guerra deixou a situação financeira da Fazenda Pública precária e em 1944 foi criado com o decreto 6.224 o Imposto sobre lucros extraordinários a ser cobrado a partir deste exercício das pessoas jurídicas. Consideram-se lucros extraordinários os que excederem a média dos verificados em um biênio entre os anos de 1936 a 1940, escolhidos pelo contribuinte e acrescido de 50% e mais 25% dos investimentos na empresa a partir de 1941. O imposto será cobrado com as alíquotas de: 20% sobre o lucro até 100%, 30% de 100% a 200%, 40% de 200% a 300% e 50% sobre o lucro que exceder 300%. Ficarão isentas as Empresas que aplicarem o dobro do imposto a pagar na aquisição de 'Certificados de Equipamentos' ou na constituição de 'Depósitos de Garantia'.

O Imposto sobre Lucros Extraordinários foi substituído em 1946 pelo Imposto Adicional de Renda e o Depósito Compulsório para os exercícios de 1946 e 1947, aplicados às Pessoas Jurídicas sobre os lucros reais ou presumidos que excederem aos critérios de tabela específica será dada a aplicação: 20% como Imposto Adicional de Renda, 30% retidos em poder da própria Empresa e não poderão ser distribuídos aos sócios, 50% como Depósito Compulsório no Banco do Brasil que não renderão juros, até 50% deste poderá ser adquirido Títulos da Dívida Pública que permanecerão em custódia em qualquer Banco, serão restituídos após dois anos em quatro parcelas os depósitos e os títulos.

No mesmo ano instituiu a tributação dos lucros apurados pelas Pessoas Físicas na venda de imóveis com alíquota de 8% sobre a diferença entre o valor de venda e o custo do imóvel, permitia deduções do imposto de transmissão pago pelo vendedor na aquisição do imóvel, benfeitorias e juros de empréstimos, comissões pagas na transação e a depreciação do imóvel conforme tabela própria (FGV, 1966).

Sem alterações significativas no sistema de tributação a carga tributária entre 1941 a 1945 ficou em 12,71% do PIB, a composição mudara radicalmente, em

1931 os impostos indiretos respondiam por apenas 17% da arrecadação total, em 1945 esta participação aumentara para 33%. Nas receitas da União a mudança foi mais evidente, até 1937 o Imposto de Importação respondia por 50% da arrecadação, em 1945 representava apenas 14,5% no total da receita, a participação do Imposto de Consumo chegou a 40%, a do Imposto de Renda saltou de 8% em 1935 para 33% neste ano (OLIVEIRA, 2010).

A Carta de 1946 modificou sensivelmente a discriminação de rendas tributárias no Brasil, buscando solucionar os problemas de finanças locais, mas não tratou de promover uma sistematização completa do direito tributário brasileiro (ZAVARIZI, 2006 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Não se observaram grandes mudanças nas áreas de competências tributárias dos entes da federação, nem alterações significativas no sistema de impostos. As Contribuições de melhorias foram estendidas para as três esferas de governo, o IUCL foi estendido para os minerais e energia elétrica passando a ser destinado 60% da arrecadação para os Estados, Distrito Federal e Municípios, divididos proporcionalmente, 10% da receita do Imposto de Renda caberiam aos municípios, excluídas as Capitais e divididos em partes iguais, sendo exigido que pelo menos 50% desta transferência fosse aplicada em benefícios da zona rural. O Imposto de Exportação teve redução da alíquota de 10% para 5%, quando a arrecadação Estadual, excluído o Imposto de Exportações, exceder o total das rendas locais excluindo as Capitais, o Estado deveria transferir aos municípios 30% do excesso arrecadado. Os Municípios ganharam o Imposto sobre Indústria e Profissões que eram divididos com o Estado e o Imposto do Selo (OLIVEIRA, 2010).

A lei 154 de 1947 que altera a legislação do IR para 1948 acrescentou a cédula H, para classificação dos rendimentos de todas as ocupações lucrativas não incluídas nas cédulas anteriores; sendo o imposto cedular calculado sobre o rendimento líquido aplicando as taxas proporcionais: para a cédula A 3%, cédula B 10%, cédula C 1%, cédula D 2%, cédula E 3% e cédula H 5% e o imposto complementar progressivo calculado sobre a renda líquida conforme tabela com as seguintes taxas: 1%, 3%, 5%, 7%, 9%, 12%, 15%, 18%, 21%, 24%, 27%, 30%, 35%, 40% e 50%.

Em 1951 a legislação do IR permitiu às Sociedades Comerciais em geral o aumento de seu capital por aproveitamento de reservas acumuladas ou por

reavaliação do ativo imobilizado, no primeiro caso seria recolhido 15% sobre o valor aumentado e no segundo 10%; em 1958 foi instituído, em caráter permanente o direito das empresas elevarem seu capital, seja por aproveitamento de reservas e lucros suspensos, ou por correção do ativo imobilizado. Foi ainda instituído um empréstimo compulsório para o desenvolvimento econômico a ser cobrado de 1952 a 1956 das Pessoas Físicas e Jurídicas com uma taxa de 15% sobre o montante do imposto a pagar e 3% sobre o lucro suspenso ou não distribuído em poder das Pessoas Jurídicas, os recursos se destinavam à constituição de um fundo especial que concretizou a criação do BNDE³; foi introduzido na legislação do tributo em 1954 o sistema de retenção na fonte do Imposto de Renda incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado.

A lei 2862 de 1956 restabeleceu a tributação dos lucros excessivos das Pessoas Jurídicas para os exercícios de 1957 a 1960, recairá sobre os lucros reais ou presumidos verificados no exercício anterior ao que for devido, será cobrado da seguinte forma: 20% sobre o lucro de até 50% sobre o capital realizado, 30% sobre o lucro de 50% até 100%, 40% sobre o lucro de 100% até 200% e 50% sobre o lucro que exceder 200%. Esta mesma lei permitiu elevar o capital mediante reavaliação do ativo imobilizado, bem como a incorporação de reservas tributárias, os rendimentos destes aumentos de capitais serão tributados apenas na fonte à razão de 10% pela reavaliação e 12% pela incorporação (FGV, 1966).

O empréstimo compulsório instituído em 1951 e que deveria terminar em 1956 foi prorrogado por mais dez anos a partir do exercício de 1957. A alíquota passou a ser variável sobre o imposto a pagar, conforme tabela específica de 15%, 20% e 25% de adicional sobre o IR apurado das Empresas (RFB, 2016).

Em todo o período posterior a 1946 as mudanças no Sistema Tributário foram apenas pontuais, cite-se em 1954 a instituição do IUEE [Impostos Único sobre Energia Elétrica] previsto na Constituição de 1946, sem nenhuma reforma importante as mudanças feitas no sistema foram dentro dos limites que este propiciava como mudanças de incidência de impostos específicos, reajustes em suas bases para defender a receita da inflação, ampliação do campo de incidência de alguns impostos, criação de adicionais como o do Imposto de Consumo em 1956

³ BNDE - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico, em 1982 passou a ser BNDES - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, Decreto-lei 1.940 de 25 de maio de 1982.

e mudanças de suas alíquotas em 1958, figuraram entre as limitadas alterações tributárias realizadas para dotar o Estado de maior capacidade financeira.

Apesar da ausência de reformas mais profundas no Sistema a carga tributária, beneficiada pelo crescimento econômico verificado nesses períodos continuaram em trajetória de elevação sendo 13,8% do PIB no período de 1946 a 1950, 15,4% entre 1951 a 1955 e de 17,4% entre 1956 a 1960.

Em 1961 para minorar a crítica situação financeira que se encontravam a maioria dos Municípios brasileiros, pressionados pela ampliação de demandas por serviços públicos decorrentes da expansão da população urbana, foi destinado a eles 15% do Imposto de Consumo, transferido para sua competência o Imposto sobre Propriedade Territorial Rural e o Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis Inter vivos.

Em face da crise econômica instalada nos primeiros anos da década de 1960 a carga tributária recuou para 16,98% do PIB no quadriênio de 1961 a 1964 (OLIVEIRA, 2010).

Foi aprovado em 1961, que deverá ser reajustado para cada exercício o mínimo de isenção do IR das pessoas físicas, assim como os abatimentos relativos aos encargos de família implicando também a alteração da tabela do Imposto Complementar Progressivo; no exercício de 1962 a retenção na fonte teve seu âmbito largamente ampliado, a obrigatoriedade da informação dos dividendos de ações ao portador na declaração das Pessoas Físicas para a incidência do Imposto Complementar; a cobrança de 15% sobre o deságio do valor nominal da emissão ou negócio de qualquer título por Pessoa Jurídica; foi aprovado também a obrigatoriedade, a partir do exercício de 1963, na declaração das Pessoas Físicas a relação pormenorizada dos bens móveis e imóveis, que no país ou no estrangeiro constituem seu patrimônio ou dos dependentes; e ainda a obrigação da declaração dos rendimentos com dividendos líquidos de ações ao portador para incidência do imposto complementar, salvo se o portador das ações, para manter o anonimato, pagasse uma taxa de 45% mais o imposto vigente (FGV, 1966).

Por força da lei 4069 de junho de 1962 foi instituído um empréstimo compulsório denominado de empréstimo público de emergência de 20% sobre o IR devido das Pessoas Físicas e Jurídicas, sobre o imposto do lucro imobiliário e outros arrecadados na fonte; por ocasião do pagamento foi fornecido ao subscritor um título

denominado 'Obrigação do Empréstimo de Emergência', que rendia 10% ao ano pagáveis semestralmente. Os recursos foram destinados aos municípios, exceto as capitais, para financiamento de casas destinadas aos trabalhadores (RFB, 2016).

Em julho de 1963 com a lei 4.242 é instituído mais um empréstimo compulsório para os exercícios de 1963 a 1965 que será arrecadado sobre os rendimentos das Pessoas Físicas com incidência do IR descontados na fonte pagadora, com taxa de 10% sobre: os rendimentos pagos a residentes ou domiciliados no estrangeiro, lucros na venda de propriedades imobiliárias, prêmios de loterias e concursos, deságio de títulos de créditos, amortização e lucro de títulos de capitalização, juros de debêntures e outras obrigações ao portador, multas por rescisão de contratos; 15% sobre os dividendos e outros interesses de ações ao portador. O empréstimo será representado por título de investimento que renderá juros acumulados de 6% a.a. e será resgatado metade no terceiro ano e metade no quarto ano da emissão do título (FGV, 1966).

Somente com o advento da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 que uma profunda reforma tributária foi realmente efetivada no Brasil, nascida sob a responsabilidade da Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda.

É considerada por muitos Juristas a mais ampla e profunda reforma tributária já realizada na história do constitucionalismo pátrio, descortinando um Sistema Tributário moderno, enxuto e eficiente; tendo como grande mérito a alteração da discriminação de competências e a classificação dos impostos sob uma visão econômica e jurídica, promovendo um maior entrosamento entre os Sistemas Tributários Federal, Estadual e Municipal de modo a instituir um integrado Sistema Tributário Nacional (BALTHAZAR, 2005 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Com objetivo de imprimir maior racionalidade ao sistema e fechar as portas para a criação indiscriminada de impostos por todos os entes federativos, eliminou-se a competência residual da decretação de impostos para Estados e Municípios, restringindo tal autonomia à União.

O sistema foi depurado de vários impostos que não tinham muito bem definido seu fato gerador, caso mais evidentes do Imposto sobre Indústria e Profissões, Imposto do Selo e do Imposto de Licença; mais importante nessa reorganização e saneamento do sistema foi o fato de se ter decidido pela extinção

da cumulatividade do Imposto sobre Vendas e Consignações que foi substituído pelo ICM que é um tributo que incide sobre o valor agregado.

A distribuição das competências tributárias ficou assim distribuída:

a) À União os Impostos:

- Importação;
- Exportação;
- Propriedade Territorial Rural;
- Renda e Proventos, sendo 10% para os Estados e 10% para os Municípios;
- Produtos Industrializados, sendo 10% para os Estados e 10% para os Município;
- Operações Financeiras;
- Transportes, salvo o de natureza estritamente municipal;
- Serviços de Comunicação;
- Combustíveis e lubrificantes, sendo 60% para os Estados;
- Energia Elétrica, sendo 60% para os Estados;
- Minerais, sendo 70% para os Estados e 20% para os municípios;
- Taxas;
- Contribuições de melhorias.

b) Aos Estados os Impostos:

- Transmissão de Bens Imóveis, dividido em 50% com os Municípios;
- Propriedade de Veículos Automotores, dividido em 50% com os Municípios;
- Circulação de Mercadorias, sendo 20% para os Municípios;
- Taxas;
- Contribuições de melhorias.

c) Aos Municípios os Impostos:

- Propriedade Territorial Urbana;
- Serviços de Qualquer natureza;
- Taxas;
- Contribuições de melhorias (OLIVEIRA, 2010).

O Imposto de Renda teve ampla revisão a partir de 1964, começando com a extinção do privilégio de isenção do imposto que gozavam os professores,

autores, jornalistas e magistrados, privilégio esse que desfigurava o princípio de generalidade em que assenta o Imposto de Renda.

As alterações introduzidas na legislação do Imposto de Renda afetaram as Pessoas Físicas e Jurídicas, bem como o regime de retenção na fonte. Para as Pessoas Físicas as medidas mais relevantes foram em relação ao incentivo à poupança, com abatimento na renda bruta declarada de 50% do valor aplicado, extinção das taxas cedulares passando os rendimentos a incorrer apenas no imposto progressivo; extensão do sistema de retenção na fonte aos que servem no exterior em órgãos ou entidades públicas; obrigatoriedade aos grandes produtores que se dedicam à exploração agropecuária e extração vegetal a escrituração de livros fiscais.

Quanto à tributação das Pessoas Jurídicas as alterações mais significativas são o estabelecimento de escala para apresentação da declaração de rendimentos; tributação mais suave para as empresas que reinvestirem seus lucros em vez de distribuir aos sócios; atenuação do ônus fiscal das Sociedades Anônimas; concessão às empresas agrícolas e pastoril o direito de deduzirem do lucro bruto as despesas com a conservação e proteção do meio ambiente, reflorestamento, construção e manutenção de escolas, hospitais e ambulatórios para os empregados; isenção para as pequenas firmas individuais.

Retenção na fonte de pagamentos feitos por Pessoa Jurídica à Pessoa Física de comissões, corretagens, gratificações, honorários ou remunerações de atividades autônomas, aluguéis e juros enquadrados em determinada renda.

Outra determinação foi que a partir do exercício de 1965 os valores expressos em Cruzeiros⁴, na legislação do Imposto de Renda, sejam atualizados anualmente quando os índices de preços forem acima de 10% ao ano ou 15% em um triênio, estipulando que os valores indicados em salário-mínimo fossem convertidos em Cruzeiros, revogando o sistema instituído em maio de 1961.

Para o exercício de 1966 foram dados benefícios com a finalidade de estimular a produtividade e a contenção de preços, as empresas que demonstrarem o cumprimento da lei pagarão 28% de imposto sobre o lucro e as que não cumprirem pagarão 35%. Como incentivo à exportação foi autorizado às empresas deduzirem do lucro a parcela correspondente à exportação dos produtos

⁴ Cruzeiro - Moeda corrente do Brasil em: de 01/11/1942 a 12/02/1967, de 15/05/1970 a 27/02/1986, de 16/03/1990 a 31/07/1993. http://assovesp.org.br/sistema/bin/pg_dinamica.php?id_pag=2575

manufaturados, concedeu isenção do Imposto de Renda retido na fonte sobre comissões e juros de descontos cambiais pagos aos agentes no exterior, assim como pagamentos no exterior de fretes, afretamento, aluguéis ou arrendamento de embarcações ou aeronaves.

Como incentivo às Sociedades Anônimas de capital aberto foi excluído da tributação na fonte os rendimentos das ações nominativas e ao portador, desde que se identifiquem, caso não se identifiquem serão tributados em 25% sendo que as outras sociedades serão tributadas em 40%.

Modificou o sistema de tributação do deságio de venda ou colocação no mercado de títulos por Pessoa Jurídica à Pessoa Física sendo taxado na fonte em 15% e para o exercício de 1968 será obrigatório a declaração de rendimento desses títulos para a incidência do imposto progressivo.

Para estimular a construção civil instituiu um regime especial de tributação, reduzindo de 15% para 10% o Imposto de Renda sobre o lucro de venda de imóvel por Pessoa Física; isentou o lucro decorrente de venda do imóvel residencial que tenha sido adquirido ou construído pelo vendedor a mais de cinco anos; isentou os rendimentos de deságios das letras imobiliárias nos exercícios de 1966 e 1967, a partir de 1968 permitiu o abatimento na renda bruta das Pessoas Físicas, não só os 30% do valor aplicado em letras imobiliárias como também os juros por eles produzidos até certo limite.

Dispensou do Imposto de Renda os juros e comissões devido a Instituições diversas quando emprestarem para o Banco Nacional de Habitação ou entidades que integrem o Sistema Financeiro da Habitação, desde que os recursos sejam destinados à construção residencial.

Foi instituído um sistema de crédito na declaração individual para eliminar a bitributação de rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior, percebidos por Pessoa Física residente ou domiciliada no Brasil.

Foi reformulada, para o exercício de 1966, as taxas progressivas que servem de base para o cálculo do Imposto de Renda para as Pessoas Físicas estipulando as alíquotas de 3%, 5%, 8%, 12%, 16%, 20%, 25%, 30%, 35%, 40%, 45% e 50%; foi colocado em termos uniformes os encargos de família, passando o abatimento de todos os dependentes iguais ao valor do abatimento do cônjuge (FGV, 1966).

Ao mesmo tempo ampliou-se expressivamente o número de contribuintes do IR-Pessoa Física com a redução do limite de isenção de 12 salários-mínimos para 10, das pessoas que recebiam renda de uma única fonte, em 1969 este limite foi reduzido para dois salários-mínimos (OLIVEIRA, 2010).

Em 1965 a sonegação fiscal no Brasil foi formalmente transformada em crime com a publicação da Lei 4.729, ainda neste ano foi publicada a Lei 5.172, capitaneada pelos juristas Oswaldo Aranha e Rubens Gomes de Sousa que introduziu uma disciplina ampla para o Sistema Tributário Nacional, instituindo normas gerais de direito tributários aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios, que foi estabelecido pelo ato complementar nº 36 de 1967 como 'Código Tributário Nacional'.

Alfredo Augusto Becker lembra que o Diploma de Direito Tributário sofreu com as dezenas de costumeiras alterações, já nascendo anacrônico, destacando as mudanças referentes ao ICM cujo capítulo original jamais entrou em vigor sendo substituído por uma sequência de decretos-leis e atos institucionais (BECKER, 2007 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Avançou-se consideravelmente as reformas administrativas para dotar a máquina de arrecadação e fiscalização federal de maior eficiência, os débitos fiscais passaram a ser corrigidos monetariamente e passou a ser crime de apropriação indébita, com penas prisionais e pecuniárias para impostos não recolhidos no prazo de 180 dias, foram firmados convênios informais entre a União, os Estados e os Municípios para fiscalização do IR, IPI e o ICM (OLIVEIRA, 2010).

A Constituição de 1967 confirmou a Reforma Tributária de 1965, consolidando um modelo sistêmico de disciplina da tributação, erigido com status de legislação constitucional (MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

A essa estrutura começaram a se integrar crescentemente contribuições sociais, criadas à margem do sistema tributário [chamadas de contribuições parafiscais] conforme previsto na Constituição de 1967, destinada ao financiamento de políticas sociais específicas, casos do salário-educação e da contribuição previdenciária, ou formação de fundos para o financiamento de longo prazo da economia, casos do FGTS criado em 1967, Plano de Integração Social [PIS] criado em 1969 e o PASEP [Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público] criado em 1970.

Para estimular a economia foram dados vários incentivos fiscais, tal sangria de recursos não poderia ser suportada pelo Estado sem incorrer em fortes desequilíbrios, apesar da expressiva expansão da carga tributária. Com objetivo de ampliar as receitas do Governo Federal em 1967 a União passou a ficar com 60% da arrecadação do Imposto sobre Combustíveis e Lubrificantes, os Estados 32% e os Municípios 8% (OLIVEIRA, 2010).

O Ato Complementar nº 40 de 1968 reduziu de 10% para 5% da arrecadação do IR e do IPI as transferências para os Fundos de Participação dos Estados - FPE e FPM Fundo de Participação dos Municípios. Criou um Fundo Especial com 2% da arrecadação do IR e IPI, cuja distribuição e utilização era decidido pelo Poder Central (VARSANO, 1996).

A carga tributária que em 1960 era de 17,41% do PIB chegou a 18,99% em 1965 e foi em um crescente até fechar a década de 60 em 25,98% do PIB em 1970 (VARSANO et al., 1998).

A reforma realizada na década de 1960, que foi considerada como a mais ousada da história brasileira, em momento algum buscou criar um sistema que respeitasse a justiça distributiva, não levou muito tempo para que as propriedades inovadoras do sistema criado começassem a desaparecer. No início da década de 1970 já era claro que os incentivos e concessões cedidas prejudicavam a arrecadação (PAYERAS, 2008).

Ao encerrar a fase do 'milagre brasileiro' com a proliferação dos incentivos fiscais o sistema tributário estava enfraquecido na sua capacidade de arrecadar, as más características quanto à equidade haviam se acentuado a ponto de exigir ajustes na legislação (VARSANO, 1996).

O ICM tributo do tipo valor agregado, com incidência múltipla e genérica sobre circulação de mercadorias, foi originalmente concebido como um imposto nacional, com a legislação básica de competência da União e arrecadação dos Estados. Essa ideia não foi implementada, apesar da competência dos Estados para legislar sobre o ICM ter sido condicionada por rígidos princípios constitucionais e legislação complementar estabelecendo tetos para as alíquotas, restrição à isenções e definição das obrigações tributárias, existiu no período de 1968 a 1974 uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados que reduziam a base de cálculo da

devolução de impostos e de outorga de créditos presumidos para burlar os dispositivos da legislação que limitavam as concessões de isenções.

Em 1975 a lei Complementar nº 24 dispõe sobre as isenções do ICM que serão concedidas ou revogadas nos termos celebrados e ratificados pelos Estados e D.F., eliminando as distorções praticadas que quebravam a unidade do sistema tributário e ameaçava restabelecer a situação anterior a 1965, caracterizada por diversos sistemas impositivos autônomos e até mesmo antagônicos.

O IPI é também um imposto sobre valor agregado, mas é um tributo seletivo que tem a função disciplinadora do consumo, as modificações na legislação no período de 1974 a 1975 visaram compensar dificuldades de determinados setores reduzindo o IPI dos têxteis, eletrodomésticos, móveis e sapatos.

O Imposto de Importação foi utilizado como instrumento para equilibrar a balança comercial, face às dificuldades para as exportações brasileiras devido a medidas protecionistas adotadas por outros países, foram revogadas isenções e elevadas alíquotas do imposto como medidas de proteção à indústria nacional.

No Imposto de Renda, relevantes alterações foram introduzidas na legislação para racionalizar o processo de arrecadação, fortalecer as empresas privadas, imprimir maior produtividade aos recursos de incentivos fiscais e estimular o ingresso de recursos externos.

Em 1974 foi instituído o sistema de bases corrente, que é a correção do imposto retido na fonte no ano base conforme coeficiente estabelecido até 31 de dezembro do mesmo ano.

Para fortalecer a atividade empresarial eliminou o IR na fonte dos dividendos distribuídos a empresas associadas e iniciou o processo de integração do IR das Pessoas Física e Jurídicas, permitindo que o tributo pago pelas últimas seja considerado antecipação do devido pelo sócio ou acionista, esta integração só é aplicada para as sociedades anônimas de capital aberto, constituindo a consagração de uma filosofia que aos poucos deverá ser totalmente implementada. Reformulou ainda o conceito de capital de giro próprio permitindo a dedutibilidade integral, antes era limitado ao teto de 20% do lucro tributável das empresas.

O IR incidente sobre juros pagos a residentes ou domiciliados no exterior foi reduzido para 5%, essa medida diminuiu o custo da operação financeira para empresas brasileiras tomadoras de empréstimos externos.

Em 1975 foram tomadas importantes medidas para atrair investimentos estrangeiros para o Brasil, o Banco Central disciplinou a constituição e funcionamento de sociedades de investimentos destinadas à captação de recursos externos para a aplicação no mercado de capitais, regulando também o tratamento fiscal dos rendimentos pagos por essas sociedades do capital tomado no Exterior (DORNELLES, 1976).

A desaceleração do crescimento econômico ocorrida na segunda metade da década de 1970 e os acentuados desequilíbrios fiscais e financeiros do País, agravado com a crise do petróleo, a explosão dos juros Norte Americanos, a moratória do México e a economia mundial entrando em recessão, os fluxos de empréstimos internacionais foram interrompidos e o Estado Brasileiro que vinha conseguindo cobrir seus desequilíbrios com estes empréstimos foi obrigado a adotar ajustes recessivos para a economia.

A crise fiscal associada à crise econômica e s em condições políticas para realizar reformas profundas o Governo começou a desmontar as estruturas de incentivos fiscais, a elevar expressivamente as alíquotas dos impostos internos e a criar novas imposições tributárias como o FINSOCIAL [atual COFINS] em 1982 (OLIVEIRA, 2010).

Os Estados e Municípios começaram a esboçar reações ao baixo grau de autonomia, iniciativas para desconcentração de recursos elevaram progressivamente os percentuais do produto da arrecadação do IR e do IPI destinados aos FPE e FPM que de 5% em 1975 atingiram 10,5% em 1983. A partir de 1984 houve um forte processo de desconcentração dos recursos que elevaram os percentuais do FPE e FPM para 12,5% e 13,5% e para 14% e 16% a partir de 1985 (VARSANO et al., 1998).

A recessão e o tipo de ajustes realizados na economia que visava obter saldos elevados na balança comercial geraria efeitos deletérios para a arrecadação tributária e modificaria substancialmente sua composição, a carga tributária que durante a década de 1970 se manteve acima de 25% (OLIVEIRA, 2010) fechou a década em 24,52% em 1980 (VARSANO et al., 1998).

Em reação ao espírito centralizador a nova estrutura tributária que brotou da Constituição de 1988 modificou consideravelmente a distribuição de

competências e de receitas entre os entes da federação, beneficiando Estados e Municípios em detrimento da União.

A União perderia os impostos únicos sobre energia elétrica, combustíveis e os minerais, ainda os impostos especiais sobre transportes rodoviários e serviços de comunicação que foram integrados ao novo ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (OLIVEIRA, 2010).

Quanto à desconcentração de recursos ocorreu um excessivo aumento das transferências, os percentuais do produto da arrecadação do IR e IPI destinados aos FPE e FPM foram progressivamente ampliados a partir de 1993, a 21,50% e 22,50%; o montante transferidos pelos Estados para os Municípios também cresceu com o novo ICMS, de 20% para 25%.

Criou-se ainda uma partilha de mais 10% do IPI aos Estados, repartido em proporção às respectivas exportações de produtos manufaturados, desse montante 25% são repartidos pelos Estados com seus Municípios. O FE foi extinto, contudo mais que o seu montante, 3% em vez de 2% da arrecadação do IR e IPI é destinados a programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

O Governo federal para enfrentar o seu desequilíbrio financeiro, adotou sucessivas medidas que pioraram a qualidade da tributação, com a criação de novos tributos e a elevação das alíquotas dos já existentes, em particular aqueles não sujeitos à partilha com Estados e Municípios (VARSANO et al., 1998).

Apesar de avanços empreendidos pela Constituição de 1988, o sistema tributário não foi poupado de severas críticas desde o seu nascimento, tamanha é sua complexidade e ineficiência, atualmente refletida em altíssimos custos, elevada carga e insegurança. Ives Gandra Martins, logo após a publicação do texto Constitucional apontava que do ponto de vista econômico o sistema tributário era inflacionário; do ponto de vista jurídico imperfeito e do ponto de vista político tirânico. Dizia Martins, que o sistema tributário poderia mesmo representar o necrológico da Democracia, na medida que aumentava consideravelmente as obrigações dos contribuintes, desestimulava a poupança, o trabalho e o investimento (ZAVARIZI, 2006 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Aparentemente a crítica doutrinária demonstrou-se um vaticínio e o tempo não poupou o texto magno de sofrer com diversas modificações. É exatamente

nesse panorama constitucional conturbado, complexo e confuso que o Código Tributário Nacional ainda sobrevive, idealizado no Período Militar numa conjuntura política autoritária, o compêndio fiscal ressentia-se de um espírito verdadeiramente democrático, recaindo em conflitos inconfessáveis com a Carta vigente (MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

2.3 AS TEORIAS TRIBUTÁRIAS

No debate da teoria tributária sempre surge a contraposição entre equidade e eficiência, essas duas questões ajudaram a moldar os princípios básicos da teoria tributária. Para Resende (2001) são dois os princípios que regem a teoria tributária: a neutralidade sugere que o sistema tributário não deve interferir na decisão dos agentes econômicos quanto à alocação dos fatores de produção. E a equidade que postula a distribuição igualitária do ônus tributário sobre a população (PAYERAS, 2008).

Adam Smith em 'A Riqueza das Nações' (1776) enumerou características que os sistemas tributários deveriam respeitar, reconhecia que a tributação era um custo adicional para a sociedade e que os cidadãos devem contribuir para o Governo na proporção de suas capacidades; observou o princípio da conveniência que deve ser recolhido no momento que beneficie o contribuinte; ressaltou a eficiência econômica ao tributar, pois os impostos não poderiam ter um custo elevado de arrecadação; não deveriam minorar o grau de atividade econômica e nem desestimular o trabalho; ser difícil de sonegar e estabeleceu que não é irrazoável que os ricos devam contribuir não apenas na proporção de suas rendas, mas em algo mais do que essa proporção, reconhecendo o princípio da progressividade na tributação. Ao abordar os princípios dos benefícios recebidos, a capacidade de pagamento e a progressividade as noções Smithianas de justiça tributária tornaram-se bases para as discussões sobre a equidade fiscal (ERCOLE, 2011).

A tributação ideal que Smith procurou traçar, não pode ser considerada como uma doutrina para sistemas tributários, mas em uma orientação para o Estado dar liberdade à acumulação de capital e que a tributação não seja um peso a limitar a reprodução do capital e do trabalho (LIMA, 1999 apud ERCOLE, 2011).

John Stuart Mill foi o primeiro economista a defender o Princípio do Sacrifício Equitativo, em meados do século XIX, que implica na distribuição das despesas do Governo para cada pessoa de forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo com a cota que lhe cabe pagar (MILL, 1983). Como pode ser notado a ideia de sacrifício está relacionada com o princípio da capacidade de pagamento (KENDRICK, 1939 apud PAYERAS, 2008).

Admitindo que o nível de bem-estar é uma função da renda, o princípio do sacrifício equitativo diz que pessoas com renda igual devem contribuir com igual quantidade de tributos e pessoas com renda diferente devem pagar quantidades diferentes de tributos (MUSGRAVE; MUSGRAVE, 1980 apud PAYERAS, 2008).

A teoria da Tributação Ótima teve o seu primeiro modelo com Ramsey (1927) o ponto de motivação para a abordagem foi a questão de quais alíquotas dos tributos, sobre diferentes bens deveriam ser impostas pelo menor custo em termos de eficiência.

A questão da estrutura do imposto ótimo sobre consumo só foi tratada de forma extensa e detalhada com o modelo de Diamond e Mirrlees (1971) que tem extrema importância por levar em conta considerações distributivas, em sua essência esse modelo é uma extensão do resultado de Ramsey. A estrutura de tributação ótima passa a incorporar um dilema entre eficiência econômica e equidade (BARBOSA e SIQUEIRA, 2001).

A ideia do Imposto Único é secular, surgiu no século XVIII com os fisiocratas, que defendiam a taxaço da terra como única fonte de extraço de receita para o Governo.

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.

A transação financeira como base de incidência tributária surgiu com a supremacia da moeda escritural sobre a moeda manual e com a intensa informatização das operações bancárias.

O Imposto Único simplifica a fiscalização, os critérios de taxaço ficam mais transparentes, os custos tornam-se menor tanto para o setor público como para o privado, é evidente a simplificação do processo fiscal quando a arrecadaço se concentra em um único tributo incidente sobre uma única base. A arrecadaço

tributária seria efetuada automaticamente a cada lançamento de débito e de crédito no sistema bancário, tornando impraticável qualquer tentativa de sonegação, pois bastaria uma fiscalização no sistema de compensação do setor bancário para sua conferência (CINTRA, 2014).

3. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

O objetivo deste capítulo é apresentar o perfil metodológico do Sistema Tributário Nacional, com seu aspecto jurídico-legal e normativo, detalhando a Estrutura Tributária da atualidade que se divide em tributos diretos e indiretos incidindo sobre os seis grupos agregadores que formam as categorias: Renda, Folha de Salário, Propriedades, Bens e Serviços, Transações Financeiras e Outros. Mostrar os entraves e complexidade deste sistema a coexistência com a Sonegação/Evasão Fiscal e seus efeitos sobre a Economia. Em seguida responder ou tentar responder se: Há Sistema Tributário justo?

3.1 PERFIL METODOLÓGICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO DO BRASIL

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de regras legais que disciplina a competência tributária de cada ente da federação e normatiza as transferências entre os mesmos, é regido pelos ordenamentos constitucionais, resoluções do Senado Federal, nos limites das respectivas competências em leis Federais, nas Constituições e leis Estaduais e em leis Municipais.

As principais diretrizes tributárias são estabelecidas pela Constituição Federal, que dispõe sobre os princípios gerais, as limitações do poder de tributar, as competências e também sobre a repartição das receitas tributárias (SRF, 2002 p. 7).

Roque Carrazza, segundo a tradição de Geraldo Ataliba leciona:

“Como se viu, são os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, entremostam-se hierarquizados no mundo do Direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo o sistema jurídico - são os princípios jurídico-constitucionais -, irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais particularizados, e, deste modo, escalonada e sucessivamente, até as normas específicas numa vasta cadeia” (CARRAZZA. 2007, p. 50 apud FAVACHO. 2010, p. 61).

Os “Princípios Gerais” da Constituição Federal permiti à União, aos Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituírem os seguintes tributos: impostos, taxas e contribuições de melhorias decorrentes de obras públicas, os Municípios e o Distrito Federal podem instituir contribuição para o custeio da iluminação pública.

É de competência exclusiva da União instituir contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e nas categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, a lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuições de seus servidores para custear regime previdenciário complementar.

Somente a União poderá instituir empréstimos compulsórios, mediante lei complementar que fixará o prazo do empréstimo e as condições de seu resgate, com o objetivo de atender despesas extraordinárias de calamidade pública que exija auxílio federal, impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis; de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

O sistema de transferências intergovernamentais, da União para os Estados e Municípios; e dos Estados para os Municípios são divididos em dois tipos: as diretas que são participações na arrecadação de alguns impostos e as indiretas, mediante formação de fundos especiais, são Fundo de Compensação de Exportações [FPEX]; Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal [FPE]; Fundo de Participação dos Municípios [FPM] e Fundos Regionais destinados a programas de desenvolvimento nas regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste.

Os critérios de rateio das transferências dos fundos deverão objetivar e promover o equilíbrio socioeconômico entre Estados e Municípios, sendo diretamente proporcionais à população e inversamente à renda, resultando em maior participação para os Estados e Municípios mais pobres da federação. Há transferências via convênios da União para Estados e Municípios, e do Estados para os Municípios para que estes exerçam atividades de responsabilidades daqueles, são normalmente determinados por lei específica (SRF, 2002).

Para efeito de tributação a base de incidência é classificada em seis grandes grupos agregadores, de forma que os tributos são cobrados sobre esses

grupos que formam as seguintes categorias: Renda; Folha de Salários; Propriedades; Bens e Serviços; Transações Financeiras e Outros⁵ (ROSA, SOUSA e SILVA. 2016, P. 5).

São divididos ainda em diretos e indiretos, os diretos a população recolhe através de guias diretamente ao Fisco, exemplo o IPTU e o IPVA. Os indiretos estão embutidos nos preços dos produtos ou serviços consumidos pelas pessoas, exemplo do ICMS, ISSQN e o IPI.

3.1.1 Estrutura tributária na atualidade

O Sistema Tributário hoje é composto pelos tributos distribuídos nas categorias econômicas:

- a) tributo sobre a Renda calculados sobre a renda das Pessoas físicas e Jurídicas:
 - das Pessoas Físicas são IRPF-ajuste, IRRF e Contribuições sobre Receitas de Concursos e Prognósticos;
 - das Pessoas Jurídicas são os Impostos ou Contribuições calculados sobre o lucro real, que são o IRPJ e a CSLL [Contribuição Social sobre o Lucro Líquido];
 - retenções não alocáveis são todas as retenções a título de Imposto de Renda que não se enquadrem entre Pessoas Físicas e Jurídicas que subdivide-se em: IRRF Não Residente, IRRF Capital e IRRF Outros.
- b) tributos sobre a Folha de Salários abrange os tributos independente da destinação de sua arrecadação:
 - contribuição para a Previdência: Cota Patronal e do Empregado;
 - FGPS;
 - contribuição para o Salário Educação;
 - contribuição para o Sistema “S”;
 - PIS/PASEP.

⁵Outros: Demais incidências tributárias que recaiam diretamente sobre a folha de salários e não se enquadrem nas subcategorias da Previdência Social e Seguro Desemprego (CETAD. 2018, p. 44).

- c) tributo sobre a Propriedade incidem sobre o uso, propriedade ou transferência de patrimônio de bens móveis e imóveis, tanto de Pessoas Físicas e Jurídicas e são divididos em:
- ITR Imposto Territorial Rural;
 - IPTU Imposto Predial e Territorial Urbano;
 - IPVA Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores;
 - ITCD Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação;
 - ITBI Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis.
- d) tributos sobre Bens e Serviços aplicados sobre alienação, transferências, produção de bens e prestação de serviços:
- ICMS Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços;
 - IPI Imposto sobre Produtos Industrializados;
 - COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social;
 - PIS contribuição para o Programa de Integração Social;
 - CSLL Lucro Presumido;
 - IRPJ Lucro Presumido;
 - ISSQN Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza;
 - CIDE Combustíveis. Contribuição de intervenção no Domínio Econômico;
 - II Imposto de Importação;
 - IE Imposto de Exportação;
 - taxas de Prestação de Serviços e Poder de Polícia de competência da união, Estados e Municípios;
 - CPFEB Contribuição Previdenciária sobre o Faturamento Bruto;
 - seguro DPVAT;
 - AFRMM Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante;
 - CIDE - Remessa devida por Pessoa Jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos ou transferência de tecnologia para o exterior;
 - Contribuição sobre receita de Empresas de Telecomunicações e Permissionários ou Concessionários de Energia Elétrica;
 - Contribuição sobre Lojas Francas, entreposto Aduaneiros e recintos Alfandegários;

- Contribuição sobre o faturamento de Empresas de Informática;
 - CONDECINE Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional;
 - Contribuição sobre Arrecadação de Fundos de Investimentos Regionais;
 - Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública;
 - Contribuição sobre apostas em Competição hípica.
- e) tributos sobre Transações Financeiras incidem sobre compra e venda de moedas estrangeiras, sobre a emissão, compra, venda e transferência de Títulos e Valores Mobiliários, sobre Operações de Crédito:
- IOF Imposto sobre Operações Financeiras.
- f) outros Tributos que incidem sobre bases distintas daquelas descritas nas categorias anteriores ou não possam ser considerados como predominantemente pertencente a essas categorias:
- adicional sobre passagens aéreas domésticas;
 - contribuição para o PIN Plano de Integração Nacional;
 - contribuição para o PROTERRA Programa de Redistribuição de Terras e de Estímulo à Agroindústria do Norte e Nordeste;
 - RGR Reserva Global de Reversão, paga pelos Permissionários ou Concessionários de Energia Elétrica (CETAD, 2018).

As transferências Intergovernamentais Diretas estão assim definidas:

- a) pertencem aos Estados e Municípios:
- o total do IRRF sobre rendimentos pagos por eles, suas Autarquias e Fundações que instituïrem e mantiverem;
 - IOF Ouro [ativo financeiro]: 30% para o e 70% para o Município de origem.
- b) pertence aos Municípios:
- 50% da arrecadação do ITR relativo aos imóveis neles situados;
 - 50% da arrecadação do IPVA dos veículos licenciados em seu território;
 - 25% do produto da arrecadação do ICMS, no mínimo três quartos do arrecadado em seu território e até um quarto conforme lei Estadual.

As transferências indiretas são através dos seguintes fundos:

- a) FPEX Fundo de Compensação de Exportações, 10% da arrecadação do IPI será distribuído proporcionalmente ao valor das exportações de produtos industrializados pelos Estados e Distrito Federal, sendo limitada a participação individual a 20% do total do fundo;
- b) FPR Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal, 21,5% da arrecadação do IPI e do IR distribuídos diretamente proporcional à população e à superfície e inversamente proporcional à renda per capita;
- c) FPM Fundo de Participação dos Municípios, 24,5% da arrecadação do IPI e IR distribuídos proporcionalmente à população de cada Município, 10% do fundo são distribuídos entre as Capitais dos Estados;
- d) FRD Fundos Regionais de Desenvolvimento, 3% da arrecadação do IPI e IR destinados a Programas de Desenvolvimentos nas Regiões Norte, Centro-Oeste e Nordeste (SRF, 2002).

Em decorrência do sistema de repartição de receitas tributárias estabelecido pela Constituição Federal a distribuição da Carga Tributária entre os três níveis da Federação no ano de 2017, da carga de 32,43% do PIB a União ficou com 22,06%, os Estados 8,34% e os municípios 2,03% do PIB. A distribuição do total arrecadado em 2017 [R\$2.217.369.880.000,00] a União ficou com 68,02%, os Estados com 25,72% e os Municípios 6,26% (CETAD, 2018).

3.1.2 Entraves na estrutura tributária

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo. Sua estrutura é mundialmente conhecida por ser extensa e complicada, tanto na apuração dos tributos como em sua carga tributária (IBPT, 2018).

Além disso, tal complexidade é diretamente responsável por um volume de contencioso tributário que não tem paralelo no mundo. Só na União, em 2013, o contencioso atingia o montante de R\$ 528 bilhões, 11% do PIB (MESSIAS, 2014. Apud SACHSIDA e SIMAS, 2018). Estudos estimam que os créditos tributários que

estão em discussão judicial e administrativa somam o total de R\$ 4 trilhões (SALUSSE, 2018 apud SACHSIDA e SIMAS, 2018).

A complexidade tributária brasileira tem dois custos imediatos: litígios judiciais e custos administrativos para as empresas. Os litígios judiciais, em 2013 atingia o equivalente a US\$ 330 bilhões, aproximadamente 15% do PIB. Em relação aos custos administrativos impostos às Empresas o sistema mostra o tamanho de sua ineficiência, uma Empresa de tamanho médio gasta 2.600 horas por ano com a burocracia tributária (SACHSIDA, 2017).

Em estudo encomendado pela Confederação Nacional da Indústria detectou que:

“As principais deficiências do sistema tributário brasileiro vão muito além da elevada arrecadação, associando-se também ao exagerado número de tributos, à falta de simplicidade, à precariedade na estabilidade de regras, à violação dos direitos e das garantias do contribuinte, aos problemas de transparência, à insegurança jurídica, aos problemas nos prazos de recolhimento dos tributos” (CNI, 2015. Apud MACHADO e BALTAZAR, 2017 p. 239).

“O Brasil já teve um dos sistemas tributários mais modernos do mundo. A reforma feita pelo regime militar em 1965 e 1967 foi uma das primeiras do mundo a introduzir um imposto sobre valor agregado, modelo que viria a se tornar dominante nos países desenvolvidos” (VARSAÑO, 1997 Apud JUNQUEIRA, 2017 p. 94).

Após a redemocratização, a necessidade de obter aumentos imediatos de arrecadação, além da trajetória desorganizada dos tributos sobre o consumo induzida pela Constituição de 1988 resultando em sérias perdas de qualidade do nosso sistema tributário. Entre os problemas podemos destacar:

- a) excesso de burocracia: apenas o ICMS possui 27 legislações diferentes, uma Empresa que atue no mercado nacional precisa se submeter a todas essas legislações, criadas de forma independente e desarmônica;
- b) regressividade: o peso elevado dos tributos indiretos faz com que a carga tributária seja altamente regressiva (SILVEIRA et al., 2013). Contribuindo decisivamente para a gritante disparidade de renda do país;
- c) tributação sobre setores errados: a maioria dos países não tributa, ou tributa poucos produtos que geram elevado bem-estar, como alimentos, remédios e bens de capital. As exportações constituem um caso mais complexo, deveriam ser isentas mas não são, devido à

desarmonia entre as regras do comércio interno e do comércio para exportação, os Estados que tem Empresas exportadoras perdem arrecadação;

- d) desoneração sobre setores errados (guerra fiscal): a guerra fiscal gera distorções econômicas, pois acaba com a 'neutralidade' do sistema tributário (JUNQUEIRA, 2017).

O Brasil adota, tanto no âmbito Estadual com o ICMS, como no Federal com o IPI, PIS e COFINS não cumulativos, um sistema de tributação multifásica e não cumulativa⁶. Este sistema é inspirado no Imposto sobre Valor Agregado [IVA] utilizado na maior parte dos países do mundo, se em teoria ele apresenta uma série de vantagens, como neutralidade econômica e diminuição da cumulatividade, no Brasil trouxe mais disfuncionalidades e problemas do que benefícios (SACHSIDA e SIMAS, 2018).

O Brasil é um dos poucos países do mundo onde o principal imposto sobre valor agregado, o ICMS é estadual, especialistas em tributação recomendam limites à autonomia dos governos estaduais para tributar e que o imposto sobre consumo seja tributado no destino das mercadorias e não na origem (JUNQUEIRA, 2017).

Sachsida (2015) aponta o problema da excessiva complexidade do ICMS a cada Estado e o Distrito Federal possuir legislação própria para o imposto, cada Estado adota um número variado de alíquotas para diferentes produtos, com um sistema de detalhamento para descrever as características específicas de cada um, adotando códigos numéricos que geram mais dúvidas ainda. Existindo ainda regulações específicas para aplicação do ICMS no comércio realizado entre os Estados e para os produtos destinados ao comércio exterior (JUNIOR e JÚNIOR, 2017).

A legislação do ICMS e mais ainda a do IPI, PIS e COFINS não cumulativa foram se tornando cada vez mais complicadas com o passar do tempo que dificilmente um contribuinte tem a possibilidade de conhecê-las e cumpri-las integralmente (VARSANO et al., 1998).

⁶ Multifásico não cumulativo: o imposto incide sobre todas as fases de circulação da mercadoria, do fabricante ao varejista e não cumulativo abatendo o imposto pago na fase anterior. <https://karenyonamine.jusbrasil.com.br/artigos/698215358/icms-plurifasico-e-nao-cumulativo?ref=serp> acessada em 26/04/2018.

O principal problema do sistema de tributação multifásica não cumulativo diz respeito ao creditamento referente aos insumos utilizados na produção ou produtos adquiridos para revenda, deve-se descontar o valor do tributo recolhido na etapa anterior para que seja paga somente a diferença naquela operação específica. Ocorre que tal sistema, sofreu na prática, uma grande distorção na regulação dos tributos multifásicos.

O creditamento no regime do ICMS, do IPI, do PIS e da COFINS é limitado, nem todos os produtos e mercadorias são passíveis desse processo, adotando-se a sistemática do crédito físico, creditando apenas os insumos incorporados aos produtos, limitando bastante a não cumulatividade dos tributos. O mesmo problema atinge as Empresas exportadoras que acumulam créditos, mas não geram débitos dos respectivos tributos.

A legislação do PIS e da COFINS prevê ressarcimento dos créditos, mas inúmeras Empresas encontram dificuldades em obter a devolução. No caso do ICMS, nem todas as legislações estaduais preveem o ressarcimento dos créditos acumulados e os que tem normativas para tal ressarcimento criam grandes obstáculos para que se realize (SACHSIDA e SIMAS, 2018).

3.1.3 Sonegação

Apesar da importância dos sistemas tributários para o financiamento dos gastos públicos, o fenômeno da evasão coexiste com a tributação desde a antiguidade. Tanzi (1993 apud FREITAS, 2007) considera que a evasão é um problema universal, que ocorre em todas as sociedades, classes sociais, profissões, indústrias e sistemas econômicos. Alm e Mckee (1998 apud FREITAS, 2007) consideram que a questão central na literatura sobre evasão não deveria ter como objeto as causas que levam os indivíduos e empresas a evadirem os tributos devidos. Para estes autores a questão fundamental seria responder por que os indivíduos e empresas pagam tributos, quando eles têm oportunidades, ou mesmo incentivos para não pagá-los corretamente.

Para Andreoni, Brian e Feinstein (1998 apud FREITAS, 2007) a evasão tributária é um fenômeno bastante complexo e pode ser estudado sob diferentes aspectos:

- a) como uma questão de finanças públicas, pois engloba considerações de eficiência, equidade e incidência;
- b) aplicação e cumprimento da lei, pois envolve a criação e a aplicação de mecanismos de coerção;
- c) organizacional, pois trata do desenho e funcionamento das instituições responsáveis pela aplicação da lei;
- d) ética, pois a evasão envolve valores morais dos indivíduos e da sociedade.

A evasão ocorre quando os indivíduos deliberadamente não cumprem as obrigações legais referentes ao pagamento de tributos (FRANZONI, 1998 apud FREITAS, 2007). Portanto é importante distinguir evasão do erro não intencional, pois neste último não existe intenção deliberada de reduzir ou extinguir completamente o pagamento de tributos.

Sandmo (2005) chama atenção para o conceito de elisão tributária, dada sua semelhança ao conceito de evasão. Enquanto a evasão constitui uma violação à lei, sujeita a penalidades, a elisão tributária consiste na redução do pagamento dos tributos devidos sem que haja infração ao sistema legal, pois os contribuintes apenas exploram as lacunas da legislação tributária (FREITAS, 2007).

A evasão, mais conhecida como sonegação fiscal, só ocorre se o contribuinte decidir que não honrará suas obrigações tributárias. Segundo Pinto (2008 apud FERREIRA, 2017) dois fatores motivam essa decisão: as oportunidades e recompensas que a prática irá proporcionar ou então, razões pessoais relacionadas ao caráter ou insatisfação com o sistema tributário e com o governo.

Estudos realizados pelo autor detectou as principais percepções que levam a decisão de cumprir ou não as obrigações fiscais:

- a) se a carga tributária é justa ou excessiva, em relação aos benefícios gerados para a sociedade;
- b) se o governo aplica adequadamente os recursos arrecadados ou não oferece retorno condizente com os valores recolhidos;
- c) se o governo é capaz ou incapaz de apurar e punir casos de fraude fiscal;
- d) a facilidade ou dificuldade de entender o sistema tributário e lidar com suas formalidades;

- e) o comportamento dos demais contribuintes;
- f) a equidade ou inequidade, em relação ao tratamento dado pelo sistema fiscal aos contribuintes em condições idênticas (PINTO, 2008, p.120 apud FERREIRA, 2017).

Tendo em vista a complexidade e onerosidade do atual Sistema Tributário Nacional, é comum a procura dos contribuintes por uma menor carga tributária, surgindo aí o planejamento tributário que é comumente utilizado pelas empresas e contribuintes.

Em relação a essa questão Greco (2008, p. 117 apud WEIGEL e GUIMARÃES, 2017) conceitua planejamento tributário como: 'Conjunto de condutas que o contribuinte pode realizar visando a menor carga tributária legalmente possível'.

Com base nisso, tem-se uma linha muito tênue entre o planejamento fiscal e os crimes contra a ordem tributária, deixando o ato de ser uma elisão fiscal onde o contribuinte busca a diminuição de seus encargos anteriores à incidência tributária para obter legítima economia de tributos, através de atos lícitos, e passa a se utilizar de atos ilícitos, como a evasão fiscal, que é ato posterior à incidência tributária constituindo-se em fraude, sonegação, simulação visando não pagar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo devido (WEIGEL e GUIMARÃES, 2017).

O planejamento tributário com o intuito de afastar o pagamento de tributos, tem gerado grandes dúvidas no meio jurídico, em especial na fixação dos limites do que é lícito fazer para diminuir o peso da carga tributária.

No planejamento tributário dois termos são utilizados para indicar a validade ou invalidade da forma utilizada para evitar o pagamento de determinado tributo, a elisão e a evasão fiscal. Independentemente da nomenclatura utilizada o que distingue uma da outra são os condicionamentos para que o contribuinte faça um planejamento tributário legítimo.

De fato, há várias formas de se furtao ao recolhimento de tributos, algumas delas lícitas e outra ilícitas. Nessa linha o não ingresso na zona de incidência da norma tributária de forma lícita é chamado de elisão fiscal, significa que através de planejamento evita-se a ocorrência do fato gerador, afastando-se consequentemente o pagamento do tributo.

Diferentemente da elisão fiscal a evasão fiscal caracteriza-se por ser um meio ilícito de afastar o pagamento de tributos, isso porque na evasão ocorre o fato gerador, mas o contribuinte valendo-se de métodos escusos não paga o tributo.

O planejamento tributário é um direito do contribuinte, conforme os ensinamentos de Ávila (2005 apud RIZZI, 2014):

“[...] o contribuinte tem o direito de economizar no pagamento de tributos. Ele não é obrigado a adotar a forma mais onerosa para conduzir seus negócios. O contribuinte pode estruturar seus atos ou negócios de maneira a pagar menos, ou nenhum, tributo. Se o ato pode ser praticado por duas formas, sendo uma tributada e outra não, é evidente que o contribuinte tem o direito de escolher a que melhor atenda aos seus interesses. Ninguém é obrigado a adotar a forma mais onerosa para os seus negócios [...]”.

As hipóteses em que é facultado ao particular realizar negócios sem ter de contribuir para o fisco são restritas e pressupõem a atuação dentro de limites impostos pela lei, não havendo espaço para simulação, fraude ou dolo, caso isso aconteça será caracterizado a evasão fiscal, que é uma forma ilícita de afastar a incidência tributária (RIZZI, 2014).

Na prática, torna-se difícil estabelecer a fronteira entre elisão e evasão, dificultando a tarefa de mensuração desta última. Vários governos e acadêmicos tem procurado mensurar o tamanho da evasão em diversos países, é extremamente difícil estimar a evasão tributária, pois ela não é facilmente revelada pelos indivíduos ou empresas por se tratar de uma infração a lei.

Além disso existe uma distorção no sistema tributário resultante da própria evasão (TANZI, 1993 apud FREITAS, 2007), segundo este autor, como uma parte dos tributos devidos não é paga corretamente os governos procuram compensar a redução das receitas por meio da criação de novos tributos ou da elevação das alíquotas daqueles já existentes, em razão disso é criado um sistema tributário que não existiria na ausência de evasão.

Logo há uma superestimação da evasão quando ela é calculada a partir da estrutura tributária existente, pois esses tributos jamais seriam coletados pelo governo (FREITAS, 2007).

O Brasil caracteriza-se por uma multiplicidade de órgãos com função típica de Administração Tributária, fruto principalmente da sua estrutura federativa de organização política. O principal órgão de Administração Tributária é a Secretaria da Receita Federal [SRF] que é responsável pela administração de todos os tributos

de competência da União. Os demais membros da Federação, Distrito Federal, Estados e Municípios mantêm Administração Tributárias próprias (SRF, 2002).

As mudanças realizadas nos primeiros anos da década de 1960 dava início na modernização do aparelho fiscal e a criação de instrumentos mais completos de controle para aumentar a produtividade e eficiência da Administração Tributária Federal.

Em 1964 surge o SERPRO [Serviço Federal de Processamento de Dados], Empresa pública subordinada ao Ministério da Fazenda; em 1968 a DGFN [Direção Geral da Fazenda Nacional] é substituída pela criação da SRF [Secretaria da Receita Federal], na nova estrutura foram extintos departamentos e estabelecidas as funções do órgão central e das unidades regionais descentralizadas.

No órgão central da SRF surgiram Departamentos de Coordenação dos Sistemas de Arrecadação, Fiscalização, Tributação e de Informações Econômico-fiscais, esta estrutura se reproduziu para os Órgãos Regionais, as Superintendências da Receita Federal. Estas mudanças avançariam na década de 1970 aprimorando a capacidade técnica operacional e administrativa da SRF para desempenhar com maior eficiência suas atividades de arrecadação e fiscalização.

Atualmente a Administração Tributária teve um avanço significativo, uma verdadeira 'revolução' na máquina da arrecadação e da fiscalização, impulsionada pelo avanço do processo de informatização e pela absorção das novas tecnologias de informação, modernizando suas estruturas, em termos de controles, procedimentos, instituição de canais de comunicação com os contribuintes, assim o Estado Brasileiro, em todos os níveis de governo, está capacitado a cobrar com eficiência e maior transparência os impostos (OLIVEIRA, 2010).

Conforme estudos realizados pelo IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário a estimativa de sonegação das Empresas Brasileiras vem diminuindo, em 2017 foi correspondente a 17% do faturamento, em 2002 o índice de sonegação era de 32%, crescendo para 39% em 2004 e em seguida caindo para 25% em 2009.

O ICMS é o tributo mais sonegado, seguido do Imposto de Renda e a CSLL; indícios de sonegação fiscal estão presentes em 49% das Empresas de

Pequeno Porte, 33% das Empresas de Médio Porte e 18% das Empresas de Grande Porte.

Cruzamento de informações, retenção de tributos e fiscalização mais efetiva são os principais responsáveis pela queda da sonegação. Com os novos sistemas de controles fiscais o Brasil já possui o menor índice de sonegação empresarial da América Latina, em 3 anos este índice estará na média dos países desenvolvidos (IBPT, 2018).

3.1.4 Efeito dos entraves do sistema tributário sobre a economia

Atualmente, no Brasil, a temática da reforma tributária tem sido cada vez mais recorrente, sobretudo quando o assunto em pauta é o Sistema Tributário Nacional. Malgrado existam algumas propostas de reformulação tributárias pendentes no Congresso Nacional, é ainda flagrante a desídia dos legisladores ordinários no enfrentamento e avanço do problema, o que transforma a mera letargia política num problema que se agrava constantemente, corporificando as desigualdades sociais e o chamado 'Custo Brasil'. Por isso, ladeada pelo rearranjo do sistema político, a reforma tributária tem sido frequentemente invocada e simbolizada como a solução de muitas das mazelas da Sociedade Brasileira.

Conforme Carvalho (2010 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017) o sistema funciona bem, arrecada adequadamente e não requer reparos. Argumenta que o Sistema Tributário Brasileiro reage bem sempre que é acionado e o resultado ocorre dentro do esperado, ao contrário do que acontece em muitos países. Carvalho afirma que o problema tributário no Brasil repousa muito mais numa questão ética, em termos de justiça fiscal e distribuição equitativa da carga tributária. Para ele, uma coisa é afirmar que o sistema bem organizado, que funciona bem; outra coisa muito diferente é dizer que funciona 'para o bem'. Na atualidade, conclui o tributarista, o sistema tem funcionado apenas para aumentar a carga tributária, ou seja, ele não tem funcionado 'para o bem'.

Para o Economista Bernard Appy, o sistema fiscal Brasileiro se tornou totalmente disfuncional, defende a reforma tributária para corrigir as grandes distorções que acabam levando a uma baixa eficiência no funcionamento da economia, de maneira que a produtividade é bem menor do que poderia ser,

roubando pontos do PIB pela sua complexidade e pelo enorme contencioso tributário provocado, o que gera uma aguda insegurança jurídica.

O Economista diz que há no Brasil um enorme custo para pagar os impostos, que vai muito além do seu próprio valor, a dificuldade assombrosa de apurar o seu montante, representa um impacto financeiro adicionado em face das distorções que o modelo tributário acarreta (APPY, 2016 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Afirma Martins (2000):

“O sistema é caótico, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos Erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores, a inadimplência sobrevivencial, como forma de evitar a falência” (MARTINS. 2000, p. 18 e 19).

Existem poucos temas que aproximam e é consenso entre os analistas tributários a avaliação que a tributação de bens e serviços no Brasil é uma das mais ineficientes do mundo. A Constituição de 1988 ratificou a prática de mantê-las subdividida em vários tributos e sob competência de diversos entes federativos (ORAIR E GOBETTI, 2018).

Parte significativa da tributação dos bens e serviços é feita por meio de impostos e contribuições cumulativos que são incompatíveis com o objetivo de inserção do país na economia global, posto que impõem distorções e perda de competitividade ao nosso setor produtivo, esse tipo de tributo é prejudicial à eficiência econômica, pois distorce preços relativos aumentando custos (VARSANO et al. 1998).

Diferentemente da maior parte dos países do mundo, em que se onera essas bases econômicas com um tributo único, geralmente o Imposto sobre Valor Adicionado, no Estado Brasileiro coexistem quatro tipos de exações fiscais incidentes: o IPI de competência Federal, o ICMS de competência Estadual, o ISSQN de competência Municipal; além das contribuições para o PIS e a COFINS ambas de competência Federal (MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Esse sistema fragmentado, por si só já torna a tributação extremamente complexa. Somam-se aos problemas pontuais de cada tributo, que são tantos, fica quase impossível de fornecer um diagnóstico abrangente sobre as deficiências da tributação de bens e serviços no país, alguns dos maiores problemas são:

- a) a coexistência de tributos e regimes cumulativos, como o ISSQN e o regime cumulativo do PIS/COFINS;
- b) conflitos de competência entre o ICMS e ISSQN, entre o IPI e ISSQN devido à fragmentação da tributação em diversas bases de incidência;
- c) guerra fiscal dos tributos de competência regional, serviços taxados na origem pelo ISSQN e pelo ICMS, principalmente nas operações interestaduais que há um híbrido dos princípios de origem e destino;
- d) generalização da substituição tributária, que era para facilitar a arrecadação em setores específicos e homogêneos tornando-se prática difundida para arrecadação do ICMS, muitas vezes impõem margens arbitrárias que geram deslocamento das bases de cálculos presumidas em relação ao verdadeiro valor das transações;
- e) extrema complexidade e tratamentos arbitrários injustificáveis que originam vultosos contenciosos judiciais e custos de conformidade (ORAIR e GOBETTI, 2018).

O atual sistema de tributação sobre o consumo no Brasil há muito tempo deixou de ser multifásico, tanto na sistemática do ICMS como no PIS e na COFINS não cumulativos, adotando-se de maneiras extensivas práticas como a substituição tributária, neste sistema o recolhimento dos tributos se concentram em um dos elos da cadeia, que normalmente deve fazer o pagamento com base em valores presumidos, tal regime nada mais é que um sistema monofásico ou bifásico na produção.

Tal prática se tornou tão generalizada que deixou de ser exceção, sendo a regra na arrecadação destes tributos, incidindo em uma gama imensa de produtos que são escolhidos ao livre arbítrio dos Fiscos Estaduais e Federal. A prática adotada ao longo dos anos tem sido no sentido de concentrar a arrecadação em alguns agentes, mas foi realizada dentro de uma tributação que se pretendia ser multifásica e não-cumulativa, ao invés de simplificar a arrecadação trouxe mais problemas e distorções, impactando a produtividade e aumentando o contencioso administrativo e judicial (SACHSIDA e SIMAS, 2018).

O modelo brasileiro de tributação sobre a folha de pagamentos é disfuncional, suas mazelas atingem em distintos graus, tanto os empregadores

quanto os empregados, sejam estes de baixos ou elevados salários. Observa-se que o custo tributário de um empregado assalariado chega a quase 50%, que é bastante elevado para patamares internacionais, somente a contribuição previdenciária do empregador é de 20% incidente sobre toda a folha de pagamento, enquanto a contribuição do empregado tem um teto estipulado pelo INSS a do empregador é sobre todos os salários.

Essa miríade de tributos sobre onera a produção nacional, abala sua competitividade, estimula a informalidade e a elisão tributária. Como a legislação brasileira isenta os dividendos e lucros distribuídos às Pessoas Físicas ocorre o fenômeno conhecido como 'pejotização', quando o funcionário se converte em um prestador de serviço sócio da empresa ou constitui uma, no regime de Lucro Presumido ou do Simples Nacional a tributação cai de 50% para 11% e o IRPF de 27,5% praticamente não existe, é uma prática que vem se generalizando, inclusive entre as atividades de cunho personalísticos: profissionais liberais, artistas, atletas, consultores e etc.

A organização dos elos do processo produtivo por meio de modalidades mais flexíveis de prestação de serviços e de redes de pequenas empresas e profissionais autônomos não é um problema, o problema surge quando os parâmetros do sistema tributário estão mal calibrados e geram arbitrariedades que distorcem as decisões organizacionais das empresas e dos prestadores de serviços, conseqüentemente as alocações produtivas. Outro problema que está associado à 'pejotização' é a corrosão da arrecadação dos tributos sobre a folha de pagamentos, principalmente as contribuições para a previdência social e o IRPF, na medida que são os trabalhadores de alta renda que têm maiores incentivos para mudarem de renda do trabalho para renda do capital.

A atual estrutura do Imposto de Renda no Brasil carece de lógica sistêmica e possui inúmeras brechas para planejamento tributário que limitam seu potencial arrecadatório e sua progressividade.

Os impostos que incidem sobre o lucro da Pessoas Jurídicas são muito elevados, chega a 34%, mas há uma ampla gama de regimes especiais e benefícios tributários que reduzem muito o imposto e ao mesmo tempo geram arbitrariedades no tratamento tributário entre setores econômicos e entre contribuintes.

Existem assimetria de alíquotas entre as diversas fontes de rendimentos do capital com viés desfavorável aos ativos produtivos (ORAIR e GOBETTI, 2018). Este modelo de tributação da renda é fragmentado, incoerente e injusto, desestimula o investimento em ativos produtivos e abre inúmeras brechas para elisão fiscal (SOUZA, 2017 apud ORAIR e GOBETTI, 2018).

Alfredo Augusto Becker já denunciava, há tempos, aquilo que chamou de naufrágio fiscal, afirmando que a tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes, em especial os assalariados, a tal estado que, hoje só lhes resta a tanga. Dizia Becker, ademais, a respeito das leis do Imposto de Renda, que eram tão contínuas e frequente modificadas, que o Governo já nem mais se dava o trabalho de consolidar toda essa proliferação de alterações em um novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla atualmente, é uma retumbante ironia: RIR (BECKER, 1999 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017). Os anos passaram e a ironia persiste.

3.2 HÁ SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO?

Na prática inexistente um consenso hoje, mesmo no âmbito da teoria neoclássica das finanças públicas, sobre o desenho ótimo de um sistema tributário. Em uma abordagem integrada de desenvolvimento a questão que se coloca é de que maneira o 'sistema tributário ideal' pode incorporar os objetivos e instrumentos das políticas social, setorial, regional e ambiental (ORAIR e GOBETTI, 2018).

Um sistema tributário deve reger-se a partir de premissas fundamentais, com regras claras e fáceis de serem compreendidas e que as normas possam ser ajustadas de forma mais simplificada, sem comprometer ou criar embaraços ao desenvolvimento econômico, facilitando os processos de produção para que se tenha maior competitividade nos mercados internacional e doméstico (REZENDE, 2016 apud MACHADO e BALTHAZAR, 2017).

Existe uma estrutura teórica que tem servido como 'características desejáveis de qualquer sistema tributário' (STIGLITZ, 1988), que se obedecidas levariam ao 'sistema tributário ideal' (LIMA, 1999). Os princípios fundamentais são:

- a) equidade ou justiça social;
- b) neutralidade ou eficiência econômica;

- c) simplicidade para o fisco e o contribuinte;
- d) flexibilidade;
- e) responsabilidade política;
- f) harmonização do federalismo fiscal.

O princípio da equidade diz que a distribuição do ônus de um imposto deve ser justo aos indivíduos da sociedade, cada contribuinte deve pagar valores proporcionais às suas capacidades contributivas.

A neutralidade visa impedir que um imposto cause distorções nas alocações dos recursos, uma vez que os impostos alteram os preços relativos gerando ineficiência no mercado.

Simplicidade de recolhimento e entendimento para o contribuinte, facilidade na fiscalização e arrecadação diminuindo os custos operacionais de apuração e desestímulo à sonegação.

A flexibilidade diz respeito à possibilidade de se promover mudanças nas alíquotas tributárias com o objetivo de implementar ajustamentos nas estruturas econômicas.

A responsabilidade política envolve a fixação de regras claras por parte do Fisco e da racionalidade dos gastos públicos pelo Governo.

Harmonização do federalismo fiscal entre União, Estados e Municípios, na falta desta o sistema tributário será desorganizado e passível de competição tributária (ERCOLE, 2011).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Se o sentido de tributo era dividir ou repartir entre as tribos ou ainda ofertas destinadas aos líderes ou chefes por suas atuações em favor das comunidades, não demorou muito para ser mudado o termo para imposto.

Imposto, forçado, tirania, são antigos os relatos de cobranças de tributos extorsivos e leis opressivas, exploração de funcionários corruptos e confiscos de bens para o Rei, sempre que possível era suportado pelos povos vencidos ou libertos do jugo estrangeiro, as imposições eram em ouro, in natura, in labore para atender as necessidades específicas de suprimentos e mão de obra do reino.

Dario, Rei da Pérsia, teria sido o primeiro a fixar as contribuições pagas ao Estado em moedas, a razão para cunhagem de moedas estava ligada no interesse de regularização de cobrança de impostos pelo Estado.

Roma inspirou alguns dos atuais tributos como o de importações de mercadorias, pelo consumo geral de qualquer bem, sobre as propriedades e heranças. A tributação era vista pelos Romanos como uma forma de opressão, a imposição para cobrir as crescentes necessidades de receitas do Império foi uma das razões para o declínio do sistema tributário Romano.

A queda do Império Romano marcou o início da Idade Média e do Feudalismo na Europa, os tributos eram cobrados de acordo com os interesses do Senhor Feudal como contrapartida pela utilização de suas propriedades.

Na Idade Moderna os Feudos foram transformados em pequenos Reinos que se uniram dando origem aos Estados nacionais, os Reis se tornaram cada vez mais fortes e acumulando enorme poder, surgindo os Estados absolutistas onde as classes dominantes eram a nobreza e o clero, que não pagavam tributos; o Estado era sustentado pelos pesados tributos pagos pelos burgueses, trabalhadores, camponeses e artesãos.

Na França de Luís XIV, o povo onerado pelos tributos que visavam apenas à manutenção da luxúria da corte reagiu violentamente deflagrando a Revolução Francesa em 1789 que implantou a República e dando início à Idade Contemporânea.

Na República a população deixaria de ser obrigada a servir aos interesses dos governantes, o governo passaria a servir os interesses dos Cidadãos garantindo seus direitos e deveres [pelo menos na teoria].

A relação entre fisco e contribuinte sempre foi tida como um ato de poder e coercitividade da obrigação, com o surgimento do Estado Liberal o poder do soberano foi limitado pelo Direito Constitucional, o Estado passa a obedecer em todas as suas manifestações o estabelecido na lei.

O Estado Liberal deve fomentar a iniciativa privada, o trabalho, aceitar o lucro e a produção de riquezas, em contra partida o Cidadão deve contribuir para o custeio do Estado, a tributação era vista como uma forma de tirar os privilégios dos nobres e do clero onde todos devem pagar os tributos de forma indireta e proporcional.

A partir do final do século XVIII a tributação passou a receber maior atenção dos políticos, economistas e financistas, surgindo autores e várias teorias tributárias para sistemas mais justos e racional, com propostas de contribuição conforme as possibilidades econômicas do indivíduo e conseqüentemente a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade; surgindo a ideia da verticalização da justiça e a necessidade do Estado prestar serviços elementares em prol dos indivíduos dando início aos Estados modernos.

No fim do século XIX o Estado deixou de ser um mero espectador da atividade econômica, pela escalada do desemprego, passou a intervir de forma mais ativa na economia, originando o grande legado para a Ciência das Finanças dos dias atuais, o intervencionismo do Estado pela imposição tributária.

Os movimentos anarquista, socialista utópico, socialista cristão e o marxismo pleitearam que o Estado tinha que garantir direitos sociais conforme o princípio da igualdade material, assim na transição do Estado Liberal para o Social o tributo deixa de ser uma simples fonte de receita para o Estado, passando a ser um instrumento de realização de justiça e assim passa a incidir diretamente nas rendas, nas propriedades e nas heranças.

As intensas reformulações sociais do século XX, principalmente após a segunda guerra mundial, estabeleceu uma nova doutrina de Direitos Humanos que colocou o Ser Humano no centro do sistema jurídico. Esse novo paradigma estabelece que o Estado não é a lei mas submete-se a ela e ao Direito, o imposto deixa de ser uma forma de opressão da liberdade passando a representar o preço da liberdade e do bem estar.

O Brasil, desde o começo do período colonial foi submetido aos ordenamentos da coroa Portuguesa, conseqüentemente vivenciando e sofrendo as conseqüências de todos os movimentos na Europa.

As bases da tributação no Brasil eram atreladas aos interesses extrativistas de Portugal, a partir de meados do século XVIII houve um recrudescimento da política tributária para amenizar o déficit comercial com a Inglaterra, tornando a cobrança de impostos mais opressiva e violenta, esta rigidez fiscal viria a deflagrar um período de graves revoltas e inquietações populares.

Quando as tropas de Napoleão invadiram Portugal a família Real fugiu para o Brasil, o que trouxe grandes despesas para os cofres públicos, exigindo o aumento dos tributos existentes e a criação de novos.

Com a Independência em 1822 e a primeira Constituição Brasileira em 1824 no modelo das Monarquias Constitucionais Europeias, consolidou o Estado Fiscal no Brasil com uma nova estrutura de receita pública, onde os impostos e os empréstimos passaram a ocupar o lugar principal, era bastante caótico o sistema tributário estabelecido, com denominações assistemáticas tinha 151 rubricas.

Já para os exercícios de 1844 e 1845 foi criada uma contribuição extraordinária sobre os vencimentos de quem recebia dos cofres e em 1867 novamente foi instituído o imposto sobre vencimentos recebidos dos cofres públicos e sobre os benefícios que as S.A. distribuam aos acionistas.

A Proclamação da República em 1889 deu início a uma nova era de fiscalidade no Brasil surgindo os primeiros estudos financeiros do direto pátrio. A Constituição de 1891 inspirada na Norte Americana abriu o caminho para o federalismo no Brasil, devido a exigência crescente de tributos e da falta de racionalidade do sistema fiscal optou-se por um modelo rígido de tributação, mas ainda permitindo a superposição dos tributos locais e central redundando em bitributação, além de não contemplar os Municípios na arrecadação.

Comparada com a estrutura que vigorava no último ano do império estava bem mais enxuta, foram excluídos vários impostos e outros tiveram sua base de incidências ampliadas, do ponto de vista federativo concedeu autonomia aos Estados na área tributária e outras; mas não se preocupou em estabelecer mecanismos de distribuição de receitas para atenuar as desigualdades.

Para conter o déficit público, até 1922 foram tomadas várias medidas fiscais, com criação de impostos, inclusive o Imposto Geral sobre a Renda. A carga tributária no período de 1900 a 1905 foi de 12,41% do PIB e entre 1926 a 1930 caiu para 8,89% devido à crise mundial e a concentração da arrecadação no Imposto de Exportações.

Somente na Constituição de 1934 que os Municípios receberam competências tributárias, até 1940 foram implantadas várias reformas tributárias sendo as mais importantes no Imposto de Renda, com as taxas progressivas sendo

elevadas de 8% até 18%, com todas essas reformas a carga tributária do período de 1936 a 1940 foi de 12,50% do PIB.

Em 1941 foi instituída medidas de proteção à família, para os contribuintes do IR solteiros ou viúvos sem filhos deviam pagar um adicional de 15% sobre a tabela do imposto e os casados sem filhos 10%. Em 1943 foi decretada as obrigações de guerra, todos os contribuintes do IR pagarão em duodécimo o valor do IR do ano anterior e no ano seguinte foi decretado o imposto sobre lucros extraordinários para as Pessoas Jurídica.

A Constituição de 1946 modificou sensivelmente a discriminação de rendas tributárias, buscando solucionar os problemas de finanças locais, aumentando as transferências para os entes federados. Até 1963 ocorreram uma sucessível de decretos de impostos extraordinários e empréstimos compulsórios, a alíquota progressiva do IR chegou a 65%. A carga tributária no período de 1956 a 1960 foi de 17,41% e em 1965 era de 18,99%.

Somente em 1965 que uma profunda reforma tributária foi realmente efetivada no Brasil, dando origem a um sistema moderno e enxuto eliminando a competência de Estados e Municípios decretar impostos, dando aos impostos uma visão econômica e jurídica. O IR teve ampla revisão extinguindo a isenção de algumas categorias, foi reformulada a tabela com a alíquota máxima de 50%, diminuiu a isenção de 12 salários-mínimos para 10 e em 1969 para 2 e concedeu vários incentivos para a economia.

O Direito Tributário sofreu com as costumeiras alterações, o capítulo original do ICM jamais entrou em vigor foi substituído por uma sequência de decretos-leis e atos institucionais. A essa estrutura começaram a se integrar crescentes contribuições sociais, criadas à margem do sistema tributário, as chamadas contribuições parafiscais, e em 1970 a carga tributária já era de 25,98% do PIB.

A reforma de 1965 em momento algum buscou criar um sistema que respeitasse a justiça distributiva, não levou muito tempo para as inovações do sistema começassem a desaparecer, a proliferação dos incentivos fiscais enfraqueceu a capacidade de arrecadar.

A desaceleração do crescimento econômico na segunda metade da década de 1970, resultado destes desequilíbrios fiscais e financeiros alimentou o

processo inflacionário, agravado com as crises do petróleo, decretação da moratória do México e explosão dos juros Norte Americanos, a economia mundial entrou em recessão que se manteria até meados da década de 1980, o Estado Brasileiro incapaz de realizar novas reformas vinha conseguindo cobrir os desequilíbrios com empréstimos externos, a exaustão desta fonte obrigou o Governo a adotar políticas recessivas e assinar um acordo com o FMI - Fundo Monetário Internacional.

A recessão e os ajustes na economia voltados para as exportações, geraria efeitos deletérios na arrecadação tributária, a carga tributária que se manteve em torno de 25% do PIB durante toda a década de 1970 entrou em declínio na seguinte reduzindo-se para 23,30% em 1988.

A nova estrutura tributária que brotou da constituição de 1988 modificou consideravelmente a estrutura da distribuição de competências e de receitas entre os entes federados, beneficiando Estados e Municípios em detrimento da União, com o objetivo de descentralização.

A União perdeu alguns impostos que foram integrados ao no ICMS - Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, aumentou a transferência para Estados e Municípios da arrecadação do IR de 33% para 47% e do IPI de 33% para 57%.

O aumento da responsabilidade da União com o conceito de Seguridade Social e a montagem de uma estrutura exclusiva de financiamento desta política social com regras distintas das estabelecidas para os impostos, esta estrutura enfrentaria dificuldades para se sustentar em um ambiente de fortes restrições orçamentárias, crises econômicas e aceleração inflacionária.

As contribuições sociais se tornaram o instrumento preferencial do Governo Federal para ajustes de suas contas e obtenção de recursos, já que estas estavam isentas da obrigação da repartição com Estados e Municípios. Essa nova estrutura tributária que passou a ser invadida pelas receitas das contribuições sociais, tornou-se letal para a competitividade da economia e para a questão da equidade, na medida em que sua sistemática de incidência cumulativa aumenta o 'custo Brasil'.

Graças à cobrança de contribuições sociais de elasticidade e produtividade mais elevadas a carga tributária chegou no ano de 2000 a 30,36% do PIB e após este ano variava em torno dos 32% e em 2018 foi de 33,58% do PIB.

O Sistema Tributário Brasileiro é um dos mais complexos do mundo com falta de simplicidade, precariedade na estabilidade das regras, insegurança jurídica e funciona apenas para aumentar a carga tributária, o Governo arrecada muito e gasta mal.

Um sistema tributário ideal está longe do consenso, muitas são as opiniões e as contradições, o único ponto de convergência é a equidade onde todos devem pagar conforme suas capacidades econômicas.

Outra questão que causa muita discussão é qual o tamanho do Estado e até onde vai sua ação. A história mostra que a iniciativa privada não pode agir sem o controle do Estado e o Estado precisa ser controlado pelos cidadãos.

REFERÊNCIAS

- AFONSO, J. R. Proposta de Sistema Tributário. Brasília, Senado Federal, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6 ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2002.
- AVILA, Alexandre Rossato da Silva. Curso de Direito Tributário. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2005, p. 187.
- BALEEIRO, Aliomar. Uma Introdução à Ciência das Finanças. Atualizado por DEJALMA DE CAMPOS. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 177.
- BALTHAZAR, Ubaldo César. História do Tributo no Brasil. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p.17.
- BARBOSA, Ana Luiza N. de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. Imposto Ótimo sobre o Consumo: Resenha da Teoria e uma Aplicação ao Caso Brasileira. Texto para Discussão nº 811, IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Rio de Janeiro: 2001. Disponível em : http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_0811.pdf Acesso em: 19 set. 2018.
- BATISTA JUNIOR, Onofre Alves. Por que a guerra fiscal?: Os Desafios do Estado na Modernidade Líquida. Revista Brasileira de Estudos Políticos, Belo Horizonte, UFMG, n. 102, p. 309, jan./jun. 2011.
- BECHO, Renato Lopes. Filosofia do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval Tributário. 2ª ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- BESSA, Harturo. A Transparência Fiscal e a Carga Tributária Brasileira. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 22, nº 5244, 9 nov. 2017. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/60743> Acesso em: 5 out. 2018.
- BUJANDA, Fernando Sainz de. Hacienda y Derecho. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1955, p. 130. v. I.
- CAMPOS, Hélio Sílvio Ourem. Uma Breve Visão Histórica do Estado, das Constituições e dos Tributos. **Revista Esmafe**, p. 75-123, 2010. Disponível em: <https://www.agu.gov.br/page/download/index/id/870181> Acesso em: 20 out. 2018.
- CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CETAD - Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros da Receita Federal. Carga Tributária no Brasil 2017 - Análise por Tributos e Base de Incidência. Receita Federal do Brasil. Brasília, 2018.

- CINTRA, Marcos. Reforma Tributária e o Imposto Único. Pensar Verde, Revista de Debates da Fundação Verde Herbert Daniel. Brasília, 05/2014.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária. São Paulo: Dialética, 2003, p.26-43. Disponível em: <https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao> Acesso em: 05 ago. 2018.
- COSTA, Eliete de Oliveira. Trabalho de Conclusão de Curso em Economia: Livro Didático. 2ª ed. Palhoça: UnisulVirtual, 2016.
- DANDAMAEV, M. A. A Political History of the Achaemenid Empire. Leiden: Brill, 1989.
- DORNELLES, Francisco Oswaldo Neves. Inovações na Legislação Tributária no Período de 1974/75. Revista de Direito Administrativo: Escola de Direito da FGV. Rio de Janeiro, nº 123, p. 438-442, jan./mar. 1976. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/41759> Acesso em: 08 maio 2019.
- ERCOLE, Leila. Simplificação do Sistema Tributário e Alterações nos Rumos das Políticas Fiscais: Uma Análise Através de um Modelo Aplicado de Equilíbrio Geral para o Brasil. 2011, 183 f. Mestrado em Desenvolvimento Econômico. Universidade Federal do Paraná, Setor de Ciências Sociais Aplicadas. Curitiba, 2011. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/26704/Dissertacao%20Leila%20Ercole.pdf?sequence=1> Acesso em: 12 out. 2018.
- FAVACHO, Fernando Gomes. Definição do Conceito de Tributo. 2010, 150 f. Mestrado em Direito Tributário - PUC-SP Pontifícia Universidade Católica de S.P. São Paulo 2010. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/8932> Acesso em: 13 abril 2019.
- FERRARI, Carlos Gilberto Melchior Rodrigues Sansalone, História do Direito Tributário - Da Origem a Aplicação no Brasil. Portal Educação. 2017. Disponível em: <https://www.portaleducacao.com.br/conteudo/artigos/direito/historia-do-direito-tributarioda-origem-a-aplicacao-no-brasil/47915> Acesso em: 03 ago. 2018.
- FERREIRA, Adriana Aparecida Pacheco. O Custo da Sonegação Fiscal. 2017, 16 f. Pós-graduanda em Controladoria e Gestão Tributária. Faculdade de Tecnologia Senac de Florianópolis, 2017. <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2017/09/TCC-Adriana-Aparecida-Pacheco-Ferreira.pdf> Acesso em: 30 maio 2019.

- FGV, Fundação Getúlio Vargas. Evolução do Imposto de Renda no Brasil. Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. Rio de Janeiro: 1966. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/12743> Acesso em: 05 abril 2019.
- FIRJAN. Publicações Sistema FIRJAN - Pesquisas e Estudos Socioeconômicos: Conjuntura Econômica – Carga tributária brasileira por setores. Rio de Janeiro, nov. 2016. Disponível em: <https://www.firjan.com.br/publicacoes/publicacoes-de-economia/a-carga-tributaria-para-a-industria-de-transformacao.htm#pubAlign> Acesso em: 05 ago. 2018.
- GALLIANO, A. Guilherme. O método Científico: Teoria e Prática. São Paulo: Harbra, 1986.
- IBPT Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. Sonegação Fiscal das Empresas Brasileiras. Estudo e Pesquisa de Responsabilidade do IBPT. Curitiba, dez. 2018. <https://ibpt.com.br/noticia/2710/SONEGACAO-FISCAL-DA-EMPRESAS> Acesso em: 28 maio 2019.
- JUNIOR, Roberto Ellery; JÚNIOR, Antônio Nascimento. In: SACHSIDA, Adolfo. Tributação no Brasil. Estudos, Ideias e Propostas, IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília: 2017. cap. 1, p. 23 Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=comcontent&view=article&id=30040> Acesso em: 21 set. 2018.
- JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O Nó da Reforma Tributária no Brasil (1995 - 2008). RBCS - Revista Brasileira de Ciências Sociais, vol. 30 nº 89, out. 2015, São Paulo. ANPOCS - Associação Nac. Pós-Graduação e Pesq. em Ciências Sociais. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v30n89/0102-6909-rbcsoc-30-89-0093.pdf> Acesso em: 17 out. 2018.
- KÖCHE, José Carlos. Fundamentos de Metodologia Científica: Teoria da Ciência e Prática da Pesquisa. 14. ed. Petrópolis: Vozes, 1997.
- LIMA, Edilberto Carlos Pontes. Reforma Tributária no Brasil: Entre o Ideal e o Possível. Brasília: IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, 1999.
- MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: Uma Abordagem Histórica. UFSC Sequência (Florianópolis), nº 77, pp. 221-252, nov. 2017. Disponível <http://www.scielo.br/pdf/seq/n77/2177-7055-seq-77-221.pdf> Acesso em: 04 nov. 2018.

- MANZO, Abelardo J. Manual para la Preparación de Monografías: Una Guía para Presentar Informes y Tesis. Buenos Aires: Humanitas, 1971.
- MARCONI, Maria de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. Fundamentos de Metodologia Científica. 5ª ed. São Paulo: Atlas 2003. Disponível em: docente.ifrn.edu.br/olivianeta/disciplinas/copy_of_historia-i/historia-ii/china-e-india Acesso em: 12 set. 2018.
- MARTINS, I. G. da Silva. O Sistema Tributário Brasileiro: História, Perfil Constitucional e Proposta de Reforma. São Paulo, 2000. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo145.pdf> Acesso em: 02 maio 2019.
- MEIRA, Sílvio. Direito Tributário Romano. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 26.
- MENEGON, Letícia Fantinato. Contratos Psicológicos como Fatores Influenciadores dos Índices de Rotatividade Voluntária em Empresas de Consultoria. 2004, 116 f. Dissertação de Mestrado. USP - Universidade de São Paulo, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade. São Paulo, 2004. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-13042009-152811/pt-br.php> Acesso em: 13/09/2018.
- MILL, Jonh Stuart. El Utilitarismo: Um Sistema de la Lógica. Trad. Esperanza Guisán. Madrid: Alianza Editorial, 1984.
- MOREIRA, André Mendes; MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Conceito de Tributo e sua Divisão em Espécies. Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT, Belo Horizonte, ano 13, n. 76, p. 71-90, jul./ago. 2015. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/publicacoes/artigos/conceito-de-tributo-e-sua-divisao-em-especies/> Acesso em 20 out. 2018.
- NETO, Alfredo Meneghetti; RÜCKERT, Isabel Noemia Junges. Sistema Tributário Brasileiro: Algumas Considerações. Revista Eletrônica FEE/SEPLAG-RS, Porto Alegre, v. 19, nº 3, p. 106-124, out. 1991. Disponível em: <https://revistas.fee.tche.br/index.php/indicadores/article/view/501/739> Acesso em: 18/5/2019.
- OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. Sistemas, Organização e Métodos: Uma Abordagem Gerencial. São Paulo: Atlas, 1994.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da Estrutura Tributária e do Fisco Brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão nº 1469, IPEA Instituto de Pesquisa

- Econômica Aplicada, Brasília: 2010. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016 Acesso em: 25/10/2018.
- OLIVEIRA, Lucas Rocha de; RANGEL, Tauã Lima Verdan. Direito Tributário: Uma Análise Acerca da História do Poder de Tributar. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a. 13, nº 1507, 2018. Disponível em: <https://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/artigo/4473/direito-tributario-analise-acerca-historia-poder-tributar> Acesso em: 30 ago. 2018.
 - PAYERAS, José Adrian Pintos. A Carga Tributária no Brasil: Um Modelo para Análise dos Impactos das Políticas Tributárias na Arrecadação e Distribuição. Finanças Públicas - XIII Prêmio Tesouro Nacional, 2008. Disponível em: http://tesouro.gov.br/documents/10180/137713/Premio2008_Tema_3_1.pdf Acesso em : 21/09/2018.
 - RAUEN, Fábio José. Roteiros de Investigação Científica. Tubarão: Editora da Unisul, 2002.
 - REZENDE, Fernando. Entrevista concedida a Verene Wolke, mar. de 2016. Disponível em: <http://www.portaldaindustria.com.br/cni/imprensa/2016/03/1,82276/reforma-tributaia-e-decisiva-para-o-brasil-crescer-e-enfrentar-a-concorrenca-global.html> Acesso em: 12 jan. 2017.
 - RFB, Receita Federal do Brasil. História do Imposto de Renda, 2016. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia> Acesso em: 18/05/2019.
 - RICHARDSON, R. J. et al. Pesquisa Social: Métodos e Técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.
 - RIZZI, Ângela Onzi. Limites do Planejamento Tributário: Diferenças entre Elisão e Evasão Fiscal. Conteúdo Jurídico, Brasília: 07 fev. 2014. Disponível em: <http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.46906&seo=1> Acesso em: 28 abr. 2019.
 - ROSA, Everton S. Tibiriçá; SOUSA, Felipe Rodrigues; SILVA, Jaqueline Damasceno. Perfil da Carga Tributária Brasileira: Base de Incidência dos Tributos. Série de Textos para Discussão do Curso de Ciências Econômicas nº 60. NEPEC/FACE/UFG - Universidade Federal de Goiás, Goiânia: 2016. Disponível em: http://www.face.ufg.br/arquivos/midias/TD_060.pdf Acesso em: 10 set. 2018.

- ROSA Jr. Luiz Emygdio F. Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário. 20ª ed. Rio de Janeiro, 2007.
- ROSSI, Luiz Alexandre Solano. Sob as Botas do Império Persa, Dimensões Revista de História da UFES. Vitória, v. 17, p. 105-115, 2005 Disponível em: <http://www.publicacoes.ufes.br/dimensoes/article/download/2425/1921> Acesso em: 28 out. 2018.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. O contrato Social (Princípios de Direito Político). Rio de Janeiro: Edições de Ouro, 1970, p. 57.
- SACHSIDA, Adolfo. Tributação no Brasil. Estudos, Ideias e Propostas, IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Brasília: 2017. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=30040 Acesso em: 21 set. 2018.
- SELINGMAN, Edwin. Progressive Taxation in Theory and Practice. Princeton: Princeton University Press, 1908, p. 27.
- SINPROFAZ, Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional. Sonegômetro. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/noticias/sonogometro-revela-mais-de-r-345-bilhoes-sonogados-so-em-2018/> Acesso em: 21 set 2018.
- SMITH, A. An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. v. 2. Oxford: Oxford University Press, 1981. Disponível em: <http://www.dominiopublico.gov.br/download/texto/0141-03_eBk.pdf> Acesso em 29 mar. 2007.
- _____ . A Riqueza das Nações: Investigação sobre a Natureza e suas Causas. V. II. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultura, 1996.
- SOUZA, Antonio J. Praga de. Imposto de Renda no Brasil: Distorções e Renúncias na Distribuição de Lucros das Empresas. In: Afonso, Jose Roberto et al. (Orgs.). Tributação e Desigualdade. Belo Horizonte: Letramento, 2017. p. 671–704.
- STIGLITZ, J. E. Economics of public sector. New York: WW Norton, 1988.
- TORRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e Direito Privado: Autonomia Privada, Simulação, Elusão Tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 202.
- TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 98. v. II.
- _____ . A Ideia da Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

- TRUJILLO FERRARI, Alfonso. Metodologia da ciência. 3. ed. Rio de Janeiro: Kennedy, 1974.
- TUNNERMANN, R. As Reformas de Neemias - A Reconstrução de Jerusalém e a Reorganização de Judá no Período Persa. São Paulo: Paulus 2001.
- VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas, Texto para discussão nº 405. IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, Rio de Janeiro: 1996. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td0405.pdf> Acesso em: 20/04/2019.
- WEIGEL, Marlise Cecília; GUIMARÃES, Márcio. Sonegação, Fraude e Crimes Contra a Ordem Tributária: Até Onde Vai a Elisão Fiscal e Começa a Evasão fiscal. Revista da Faculdade Dom Alberto, Santa Cruz do Sul: Faculdade Dom Alberto, v.12, n.2, p. 1-13, jul./dez. 2014. Disponível em: <http://www.domalberto.edu.br/wp-content/uploads/2017/11/SONEGA%C3%87%C3%83O-FRAUDE-E-CRIMES-CONTRA-A-ORDEM-TRIBUT%C3%81RIA-AT%C3%89.pdf> Acesso em 29/04/2019.
- ZAVARIZI, Índio Jorge. A Fiscalidade no Brasil República. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (Org.). O Tributo na História: da Antiguidade à Globalização. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.

LEGISLAÇÃO CONSULTADA

- BRASIL. Lei 4.625 de 1922 http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/LEIS/1901-1929/L4625.htm
- _____ . Lei 4.783 de 1923 <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4783-31-dezembro-1923-564689-publicacaooriginal-88627-pl.html>
- _____ . Lei 4.984 de 1925 <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1920-1929/lei-4984-31-dezembro-1925-563475-republicacao-87967-pl.html>
- _____ . Decreto 17.390 de 1926 <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-17390-26-julho-1926-514413-publicacaooriginal-1-pe.html>
- _____ .Decreto 19.550 de 1930 <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/cret/1930-1939/decreto-19550-31-dezembro-1930-517320-publicacaooriginal-1-pe.html>

- _____ .Decreto 19.723 de 1931 <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-19723-20-fevereiro-1931-514625-publicacaooriginal-1-pe.html>
- _____ .Decreto 21.554 de 1932 <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1930-1939/decreto-21554-20-junho-1932-514781-publicacaooriginal-1-pe.html>
- _____ .Decreto Lei 1.168 de 1939 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/1937-1946/Del1168.htm
- _____ . Decreto Lei 5.844 1943 <http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Decreto-Lei/Del5844.htm#art1p>
- _____ . Lei 317 de 1843 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lim/LIM317.htm
- _____ . Decreto Lei 6.224 de 1944 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-946/Del6224impressao.htm
- _____ . Decreto Lei 9.330 de 1946 http://www.planalto.gov.br/ccivil03/Decreto-Lei/Del9330_impressao.htm
- _____ . Lei 154 de 1947 https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l0154.htm
- _____ . Lei 2.862 de 1956 <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1950-1959/lei-2862-4-setembro-1956-355251-normaatualizada-pl.html>
- _____ . Decreto 47.373 de 1959 http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1950-1969/D47373.htm