

FUNDAÇÃO DE ENSINO “EURÍPIDES SOARES DA ROCHA”
CENTRO UNIVERSITÁRIO EURÍPIDES DE MARÍLIA – “UNIVEM”
CURSO DE BACHARELADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

JOSÉ CARLOS LICAS JÚNIOR
MARCO AURÉLIO DOS SANTOS
MÔNICA REGINA FIORIN DE MACEDO

**CUSTOS TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO POR MEIO DE SEU CONTEXTO HISTÓRICO**

MARÍLIA
2008

**JOSÉ CARLOS LICAS JÚNIOR
MARCO AURÉLIO DOS SANTOS
MÔNICA REGINA FIORIN DE MACEDO**

**CUSTOS TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO POR MEIO DE SEU CONTEXTO HISTÓRICO**

Trabalho de Curso apresentado ao Curso de Ciências Contábeis da Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, mantedora do Centro Universitário Eurípides de Marília – UNIVEM, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Professor LUIZ CARLOS MARTESSI VINHOLO

MARÍLIA
2008

JÚNIOR, José Carlos Licas; SANTOS, Marco Aurélio dos,
MACEDO, Mônica Regina Fiorin de
Custos Tributários: Uma análise do sistema tributário brasileiro
por meio do seu contexto histórico / José Carlos Licas Júnior,
Marco Aurélio dos Santos, Mônica Regina Fiorin de Macedo;
orientador Luiz Carlos Martessi Vinholo. Marília, SP: [51pg.].
2008.

N F.

Dissertação (Graduação em Ciências Contábeis) – Centro
Universitário Eurípides de Marília – Fundação de Ensino
Eurípides Soares da Rocha.

1. Impostos 2. História do Brasil 3. Sociedade

CDD: 657.46

JOSÉ CARLOS LICAS JÚNIOR
MARCO AURÉLIO DOS SANTOS
MÔNICA REGINA FIORIN DE MACEDO

CUSTOS TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO POR MEIO DO SEU CONTEXTO HISTÓRICO

Banca examinadora do trabalho de conclusão de curso
apresentada ao Curso de Ciências Contábeis do UNIVEM./F.E.E.S.R. para obtenção do Grau
de Bacharel em Ciências Contábeis.

Resultado: _____

ORIENTADOR: Prof. _____

1º EXAMINADOR: _____

2º EXAMINADOR: _____

Marília, _____ de _____ de 2008.

Dedicatória

A Deus, primeiramente pela condição de existência, aos familiares que prestaram o apoio, aos amigos da faculdade e todos aqueles que dedicaram um minuto de suas vidas para a realização desse trabalho.

Monica Regina Fiorim de Macedo

Dedico esse trabalho de conclusão de curso a todos aqueles que me ajudaram, neste caminho árduo e difícil, a superar todas as barreiras e dificuldades encontradas nesta jornada.

Marco Aurélio dos Santos

*Uma pessoa que não possui uma noção de seu
passado, não tem como projetar o seu futuro...*

(Anônimo)

JÚNIOR, José Carlos Licas; MACEDO, Mônica Regina Fiorin de, SANTOS, Marco Aurélio dos, **Custos Tributários: Uma análise do sistema tributário brasileiro por meio do seu contexto histórico**. 2008. 51 fl. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) Centro Universitário Eurípides de Marília, Fundação de Ensino “Eurípides Soares da Rocha”, Marília, 2008.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso vêm discutir a origem os principais problemas encontrados no sistema tributário brasileiro, apontando-os por meio de uma análise jurídica, social e econômica do sistema tributário vigente. Após essa determinação, foi feita uma análise retrospectiva buscando, nas origens de nosso sistema tributário os primeiros indícios desses problemas, ao qual detectamos a origem histórica, enraizado dentro de um contexto cultural do nosso próprio país, comparando com o contexto atual e outros cenários representativos de nosso processo histórico de colonização e governo.

Palavras Chave: 1 - Impostos 2. História do Brasil 3. Sociedade

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF: Constituição Federal

CNI: Confederação Nacional da Indústria

CTN: Código Tributário Nacional

DIEESE: Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

IBPT: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário

IPEA: Instituto de Pesquisa Econômicas Aplicadas

SEADE: Fundação Sistema Estadual de Análise de Dados

LISTA DE TABELAS

Tabela 01: Quadro resumo dos principais tributos do Brasil, segundo categorias e competências tributárias:	22.
Tabela 02: Carga tributária sobre alimentos em diferentes países, ano 2007.	25
Tabela 03: Evolução da carga tributária após a implantação do plano real (1996-2007)	28

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO:.....	9
1.1 – Problema.....	10
1.2 – Justificativa.....	10
1.3 – Objetivos.....	11
1.3.1 - Objetivo Geral.....	11
1.3.2 - Objetivos específicos.....	11
1.4 – Metodologia.....	12
2- UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	13
2.1 – Análise jurídica do sistema Tributário Brasileiro.....	13
2.2 – Análise social do sistema Tributário Brasileiro.....	24
2.3 – Análise econômica do sistema Tributário Brasileiro.....	26
3 – FORMAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	30
3.1 – Os Tributos na Antiguidade e na Idade Média.....	30
3.2 - A formação tributária do Brasil.....	32
3.2.1 - O sistema tributário colonial nas Américas.....	32
3.2.2 – A administração tributária na da Colônia Portuguesa.....	33
3.2.3 – Da colônia para o império.....	39
3.2.4 – Da república aos dias atuais.....	43
CONCLUSÃO:.....	48
BIBLIOGRAFIA.....	50

CUSTOS TRIBUTÁRIOS: UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO POR MEIO DE SEU CONTEXTO HISTÓRICO

INTRODUÇÃO:

No Brasil e em todo o mundo, atualmente, em cada operação mercantil, em cada produção de riqueza, em cada transação financeira, e porque não dizer, até mesmo sobre a herança de um falecido, existe um tributo. Pode-se dizer que os tributos estão envolvidos em nossa vida diária, mesmo que não trabalhamos com eles de fato, recolhendo uma guia ao final de cada mês, mas se pensarmos em cada quilo de feijão que nós adquirimos em um supermercado, desde sua plantação até chegar à sua mão, quantos tributos já foram retidos e incluídos em seu preço de venda? Querendo ou não somos obrigados a pagá-los, pois sem eles, o Estado como conhecemos não existiria.

Mas de onde tudo isso surgiu? Como esse sistema foi constituído até os dias atuais? E no Brasil? Porque existem tantos tributos atualmente, que nos leva a pensar numa grande reforma tributária no ano de 2008? E porque se observa o descontentamento da sociedade pelo método tributário adotado pelo país, que parece fomentar atos como a sonegação fiscal e o contrabando?

Os tributos são mais antigos que até mesmo a história. Eles estão ligados aos interesses da coletividade (ou em tese deveriam estar), tendo como base de observação à diferenciação entre particular e coletivo. Na pré-história, quando as comunidades caçavam em equipe e toda a caça que era conseguida, a mesma era repartida entre todos os seus componentes. Não havia o senso de propriedade, ou seja, tudo era de todos. Sendo de todos, não havia necessidade nem ordenamento social para a criação de um sistema tributário.

Sua existência torna-se necessária a partir da definição de propriedade sobre algo ou alguma coisa. A partir do momento em que as sociedades humanas começam a definir uma estratificação social, e criando a figura do Estado como mediador e organizador da vida social, necessitou-se da abdicação de cada particular, em favor do tesouro do Estado, para suprir e custear as necessidades comuns, já que o mesmo é um ente representativo da coletividade.

Cada civilização, desde a do Antigo Egito até as atuais, segue um sistema fiscal-tributário que reflete sua forma social e as características de cada Estado, quase como um

componente cultural da sociedade ao qual está ligado. Isso também decorre de uma série de fatores político-históricos que demarcam a evolução da sociedade humana dentro do tempo.

1.1 – Problema

Observa-se que em nosso cenário geopolítico atual temos várias formas de governo, sendo que cada um deles tem sua forma própria de captar recursos para o custeio das suas despesas sociais e de manutenção do aparelho do Estado. Na maioria dos países, atualmente podemos observar que a gestão tributária e as formas de tributação impostas pelo ente público são democráticas e principalmente embasadas em suas legislações, a fim do povo pode controlar o aparelho Executivo, através do legislativo.

Mas nem sempre foi assim, Na história humana podemos observar que o declínio dos antigos regimes (como as independências na América Latina) deveu-se principalmente pela unilateralidade na concordância da fixação de tributos. No Brasil, a inconfidência Mineira foi um caso a ser citado como exemplo. (POMBO, 1964, pg. 40-60).

No caso brasileiro, o atual sistema tributário provém de uma essência muito antiga, influenciado principalmente pelo tamanho do aparelho estatal brasileiro, que consome em torno de 42% do PIB nacional, que se agigantou por vários motivos históricos, que serão desenrolados nesse trabalho.

Mas porque o Estado Brasileiro tributa sua população dessa forma? E porque o ordenamento jurídico-tributário brasileiro possui grandes itens geradores de custos à sociedade? Basicamente são esses os dois problemas a serem observados nesse trabalho de conclusão de curso.

1.2 – Justificativa

As vésperas de observarmos uma nova reforma tributária deve-se sempre olhar para trás e ver como tudo surgiu. A história é a ciência mãe que através dos fatos passados nos desvela quais podem ser as tendências para o futuro. Ao olharmos para o passado, a história tributária brasileira, conseguimos observar o porquê de o brasileiro médio estar insatisfeito com os tributos que paga, como o sistema tributário se desenvolveu desde as taxas sobre o corte do pau-brasil, a primeira fonte de divisas da coroa portuguesa sobre a nova terra, até as manchetes do “O Estado de São Paulo” sobre a discussão do fim da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), do mês de setembro de 2007, e a reforma tributária,

que se desenrola desde 1988, quando a carta magna brasileira já discutia essa questão. E podemos compreender o intrincado sistema tributário do nosso país.

A observação de como os sistemas tributários tem extrema ligação com a cultura de cada povo, pois cada país tem um estilo de governo diferente dos demais, o que cria um estilo de tributação diferente. A influencia preponderante do estado e suas formas dentro da organização social de cada civilização, somente agregará ao trabalho um melhor entendimento do contexto o qual se insere.

1.3 – Objetivos

1.3.1 - Objetivo Geral

Analisar em primeiro momento as características do sistema tributário brasileiro, buscando dentro dos mesmos os principais itens geradores de custos para os diversos entes da sociedade, focando-se em três pontos de vista: Jurídico, Social e Econômico.

Compreender como o sistema tributário se desenvolveu até chegar aos moldes que o encontramos hoje, compreendendo quais foram os fatores preponderantes e quais os fatos mais salientes na história tributária Ocidental.

Por meio de esse conhecimento compreender quais foram as verdadeiras raízes do sistema tributário brasileiro, buscando por meio de sua matriz histórica, compreendê-lo tal qual ele hoje existe.

1.3.2 - Objetivos específicos

Fundamentar o sistema tributário brasileiro, analisando e buscando dados para observar os principais fatores geradores de custos à sociedade.

Buscar fundamentos históricos para a compreensão da história tributária nos primórdios da sociedade humana.

Teorizar as formas primitivas de tributação, das antigas civilizações, entendendo a influencia econômica para o estado da conquista e domínio de uma civilização pela outra.

Dentro desse contexto, aprender como a força política do Estado Monárquico português influenciou tanto em aspecto econômico, quanto em aspecto tributário as primeiras formas de atividade econômica do Brasil.

E compreender por meio dos fatores que influenciaram a história econômica e social Brasileira, a formação do atual sistema de tributação do Brasil.

1.4 – Metodologia

Segundo Barros (2000, pg.66), a metodologia científica baseia-se em estudar e avaliar os vários métodos possíveis, identificando limitações ou não de suas aplicações. Em um campo mais aplicado, examina as várias formas e métodos que conduzem a captação e processamento de informações com objetivos de resolução do problema a ser investigado. É a metodologia de pesquisa que pode fornecer de forma racional e aplicável, sem que ocorram vícios; os indícios e as respostas de um problema observável. A metodologia é a base que embasa a veracidade racional da pesquisa científica.

Este trabalho de conclusão de curso foi embasado principalmente em uma revisão bibliográfica de autores que definem momentos históricos como esse, sendo que as conclusões a serem tiradas provêm das observações do ambiente histórico descrito por cada autor.

Para embasamento e justificativa de pontos chave da pesquisa, foram utilizados dados e documentos de instituições de avaliação como o SEADE e o DIEESE e o IPEA, que desenvolvem estudos sobre o impacto do Estado na economia real.

Também foram utilizados documentos oficiais, tais como legislações que possam nos evidenciar qual forma de tributação era adotada no país em determinados períodos históricos, tanto em âmbito federal, quanto em âmbito estadual, encontrados nos sítios oficiais dos governos de cada estado, e no caso deste trabalho de curso, as fontes utilizadas foram, principalmente, do acervo histórico do sítio do senado federal.

2- UMA ANÁLISE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para o entendimento do trabalho de curso, há a necessidade em primeiro momento de analisar o sistema tributário brasileiro para um melhor entendimento e compreensão de seus fatores de custo, para após isto analisar esses problemas por uma perspectiva histórica.

Desenvolvendo uma melhor análise, o capítulo foi subdividido em três pontos de vista, abordando a forma que a tributação influencia os principais entes da sociedade. O primeiro ponto de vista analisa o sistema tributário por um ponto de vista jurídico, elencando os principais tributos, atenta-se aos principais conceitos tributários aplicados na legislação brasileira e observa, por fim, como o ordenamento jurídico afeta os entes sociais. O segundo observa socialmente a legislação tributária brasileira, considerando os fatores de distribuição de renda e capacidade contributiva e o terceiro, analisa o impacto tributário sobre a economia real, correlacionando capacidade produtiva e tributação, observando fatores como carga tributária e PIB nacional. Após essa análise em profundidade desses fatores, pode ser desenhado um panorama dos fatores geradores de custos do sistema tributário brasileiro.

2.1 – Análise jurídica do sistema Tributário Brasileiro

O sistema constitucional tributário pode ser definido como o conjunto dos tributos que compõem o ordenamento jurídico e também as normas tributárias. No Brasil o sistema tributário é constitucional, ou seja, rígido. Conhecido pela sigla STN (Sistema Tributário Nacional), nome que recebeu em sua primeira estruturação em dezembro de 1965 quando teve o objetivo de reabilitar rapidamente as finanças federais, por meio da Emenda Constitucional nº. 18/1965, quando a receita do Tesouro Nacional atingiu em 1962 o mínimo de 8,6% do PIB, e recuperando-se em 1966 quando chegou perto dos 13% do PIB. Anteriormente o mesmo não possuía essa estruturação que será abordado no próximo capítulo

O Sistema Constitucional Tributário está sujeito a uma série de princípios constitucionais, dentre eles cabe destacar:

Princípio da Legalidade - significa que não pode ser exigido ou aumentado tributo sem que haja estipulação de lei. (Art.5º, II e Art.150, I da CF), garantia de que a sociedade não está presa as necessidades particulares daquele detentor do poder de governar, tendo assim a obrigação de fazer apenas o que está previsto em lei;

Princípio da Isonomia - todos os contribuintes são iguais perante o fisco. (Art.5º e Art.150, I da CF), sendo assim o princípio visa tratar a todos de forma igual sendo que dentro

do princípio da legalidade, todos são tributados e todos recebem as mesmas penalidades tributárias, previstas em lei.

Princípio da Irretroatividade - não podem ser exigidos tributos sobre fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que instituiu ou aumentou algum tributo. (Art.150, III a, da CF), proíbe a lei de retroagir assegurando as pessoas segurança e certeza quanto a seus atos passados perante a lei. Assim, toda vez que a lei pretender agravar, ou criar encargos, ônus, dever ou obrigação, só poderá atingir situações futuras. A irretroatividade benigna é admitida;

Princípio da Capacidade Tributária - os impostos serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. (Art.145, parágrafo I da CF), é do desdobramento do princípio da isonomia, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza, que podem contribuir mais;

Princípio da Uniformidade - os tributos instituídos pela União serão uniformes em todo o território nacional (Art.151, I da CF), segundo o artigo 152 da Constituição Federal é vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino;

Princípio da Inconstitucionalidade - a lei tributária será inconstitucional, quando emanar contra os contribuintes faltosos, prevendo pena de prisão civil. (Art. 5º, LXII da CF);

Princípio da Proteção Fiscal - concessão de mandado de segurança para proteger o direito fiscal líquido e certo do contribuinte. (Art.5º, LXIX, da CF).

Com a necessidade de regulamentação e padronização, em 25 de outubro de 1966 foi instituído o CTN (Código Tributário Nacional) afim de regular normas gerais de direito tributário aplicáveis a todos os entes da Federação: União, Estados/Distrito Federal e Municípios.

Tributo é a obrigação financeira imposta sobre indivíduos e pessoas jurídicas de recolher valores previstos em lei ao Estado. O Código Tributário Nacional Brasileiro, em seu art. 3º preceitua que tributo é "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada".

Os tributos, expressão que corresponde ao conceito mais geral para se referir às receitas de recolhimento obrigatório ao Estado, se desdobram em: (CF, 1988).

Impostos, que são tributos cuja arrecadação não tem destinação obrigatória pré determinada;

Taxas, que se relacionam com a prestação, pelo poder público, de algum serviço identificável;

Contribuições de Melhoria, que constituem uma espécie de tributo decorrente da valorização imobiliária particular, proporcionada pela realização de uma obra pública;

Contribuições Sociais, que são tributos cuja arrecadação tem destinação específica obrigatória, a exemplo das “contribuições sociais de intervenção no domínio econômico” e, em destaque, das contribuições sociais para a Seguridade Social e;

Empréstimos Compulsórios: destinam-se a atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Principais Tributos

Imposto de Importação – é uma tarifa alfandegária brasileira, segundo o artigo 153 da Constituição Federal, somente a União tem poder para instituí-lo. O seu fato gerador ocorre na entrada de produtos estrangeiros em território nacional. O contribuinte é o importador, ou quem a lei equiparar. A alíquota é determinada por meio de decreto presidencial, pois sendo extra fiscal, não atende o princípio da legalidade; a base de cálculo vai depender da alíquota utilizada. A função do Imposto de Importação é puramente econômica e/ou regulatória, afim da proteção do mercado nacional.

Imposto de Exportação – por ser um imposto Federal somente a União tem competência para lhe instituir. O seu fato gerador ocorre quando existe a saída de produtos nacionais para o exterior. O contribuinte é o importador, ou quem a lei equiparar. A alíquota do imposto é de 30%, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou aumentá-la, para atender aos objetivos da política cambial e do comércio exterior. Em caso de elevação, a alíquota do imposto não poderá ser superior a 150%. Tem função econômica.

IOF – Esse tributo é cobrado sobre as atividades financeiras operadas entre entes econômicos. Tal imposto incide sobre as seguintes atividades, segundo a RFB (2008):

Imposto Sobre Operações de Crédito

Alíquota: máxima de 1,5% ao dia sobre o valor das operações de crédito.

Alíquota reduzida vigente:

Incidente sobre Pessoas Jurídicas:

0,00137% ao dia para Pessoas Jurídicas optantes pelo Simples Nacional, em operações iguais ou inferiores a R\$ 30.000,00;

0,0041% ao dia para os demais casos;

Incidente sobre Pessoas Físicas: 0,0082% ao dia;

Alíquota adicional vigente:

Incide 0,38% sobre as operações de crédito, independentemente do prazo, para pessoas físicas ou jurídicas;

Há casos com incidência de alíquota zero. Vide art. 8º do [Dec. nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007](#).

Imposto Sobre Operações de Câmbio

Alíquota máxima: 25%.

Alíquotas reduzidas vigentes:

Sobre o valor ingressado no País decorrente de ou destinado a empréstimos em moeda com os prazos médios mínimos de até noventa dias: 5,38%;

Nas operações de câmbio destinadas ao cumprimento de obrigações de administradoras de cartão de crédito ou de bancos comerciais ou múltiplos na qualidade de emissores de cartão de crédito decorrentes de aquisição de bens e serviços do exterior efetuada por seus usuários: 2,38%;

Nas operações de câmbio relativas ao pagamento de importação de serviços: 0,38%;

Nas de operações de câmbio para ingresso de recursos no País, realizadas por investidor estrangeiro, a partir de 17 de março de 2008, para aplicação no mercado financeiro e de capitais, excetuadas as operações com ações: 1,50%;

Nas demais operações de câmbio, excetuadas as operações com incidência de alíquota zero (vide art. 15 do [Dec. nº 6.306 de 2007](#)): 0,38%.

Imposto Sobre Operações de Seguro

Alíquota: 25%

Alíquotas reduzidas vigentes:

Nas operações de resseguro, de seguro obrigatório vinculado a financiamento de imóvel habitacional, realizado por agente do Sistema Financeiro de Habitação, de seguro de crédito à exportação e de transporte internacional de mercadorias, de seguro aeronáutico e de seguro de responsabilidade civil pagos por transportador aéreo e nas operações em que o valor dos prêmios seja destinado ao custeio dos planos de seguro de vida com cobertura por sobrevivência: zero;

Nas operações de seguro de vida e congêneres, de acidentes pessoais e do trabalho, incluídos os seguros obrigatórios de danos pessoais causados por veículos automotores de vias terrestres e por embarcações, ou por sua carga, a pessoas transportadas ou não: 0,38%;

Nas operações de seguros privados de assistência à saúde: 2,38%;

Nas demais operações: 0,38%;

(Vide [Dec. nº 6.306 de 2007](#))

Imposto Sobre Operações Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

Alíquota: máxima de 1,5% ao dia. Atualmente a alíquota reduzida é zero, exceto:

Nas aplicações feitas por investidores estrangeiros em quotas de Fundo Mútuo de Investimento em Empresas Emergentes e em quotas de Fundo de Investimento Imobiliário, alíquota de 1,5% ao dia, limitada a 5% para fundos regulares e até um ano da data do registro das quotas na CVM e limitada a 10% para os fundos sem funcionamento regular.

No resgate, cessão ou repactuação de operações com títulos ou valores mobiliários: alíquota de 1% ao dia, limitado ao rendimento da operação, em função do prazo. Nos resgates realizados depois de 30 dias a alíquota fica reduzida a zero.

No resgate de quotas de fundos de investimento antes de completado o prazo de carência para crédito de rendimentos: alíquota de 0,5% ao dia.

(Vide [Dec. nº 6.306 de 2007](#))

Imposto Sobre Operações com Ouro Ativo Financeiro ou Instrumento Cambial

Alíquota: 1%.

Imposto de Renda – é cobrado sobre a renda dos entes jurídicos, de acordo com o disposto no art. 153 da CF/1988. O importante para entendimento do Impostos de Renda é que no parágrafo 2º desse mesmo artigo, define como tal imposto deve ser cobrado pelos entes jurídicos:

“(…) § 2º O imposto previsto no inciso III:

I – será informado pelos critérios de generalidade, universalidade e da progressividade, na forma da lei; (…)” (Art153, CF/1988)

Pode-se entender tais princípios por meio da colocação de Moura (2008) faz sobre a análise desse artigo:

“(…) **O princípio da generalidade** decorre do princípio da igualdade. Na verdade, ele não é mais do que uma aplicação desse princípio ao imposto de renda. Significa simplesmente que o IR deve incidir e ser cobrado, tanto quanto possível, de todas as pessoas, ou seja, encontrando-se nesta no critério pessoal da Regra Matriz Incidência Tributária, naturalmente que respeitado o princípio da capacidade contributiva. **No princípio da**

universalidade, o IR deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período-base, ou seja, se entrelaçando no critério material do IR; respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva (mínimo vital) e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em face dos princípios constitucionais, já que o princípio geral é o da universalidade. **Já o princípio da progressividade** é mais uma decorrência do **princípio da isonomia**. Está relacionado também com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade (...) (grifo do autor)” (MOURA, 2008, pg. 2).

Analisa-se, portanto que para esse imposto, a própria constituição federal determina a aplicação direta, reforçando ainda mais os princípios tributários determinados pelo código tributário nacional. A preocupação se faz presente considerando que esse mesmo imposto, por possuir uma complexidade maior, considerando a abrangência do mesmo.

Para o melhor entendimento de sua base de pagamento, e também para a CSLL, que mesmo sendo uma contribuição, está atrelada ao mesmo fato gerador do IR, deve-se buscar o entendimento do conceito de renda e proventos:

Analisando o CTN, a partir do disposto do seu artigo 43, ele conceitua a hipótese de fato gerado do imposto a partir da “aquisição ou disponibilidade econômica ou jurídica de renda (produto de capital, de trabalho ou de ambos) ou de acréscimos de qualquer natureza (aumentos patrimoniais). A partir desse inciso é possível entender o fato gerado do IR, e da CSLL, tanto para pessoas físicas quanto para as jurídicas. Pois considera renda o retorno líquido, que se transforma em aumento patrimonial (acumulo de riqueza), dos contribuintes.

Para a determinação da base de cálculo do IR o art. 44 do mesmo código determinou o conceito de lucro (o acumulo de riqueza) para o Estado (sujeito ativo) para a cobrança do tributo é o montante real, presumido ou arbitrado da renda ou lucro, gerando subsequentemente os conceitos de lucro Real, Presumido e Arbitrado, que assim são colocados por Moura (2008):

“(…) Lucro Real é o lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do Imposto de Renda;

O lucro presumido difere do conceito de lucro real, visto tratar-se de uma **presunção** (grifo do autor) por parte do fisco do que seria o lucro das empresas caso não houvesse contabilidade. Em outras palavras, a introdução pelo fisco do conceito de lucro presumido visou facilitar a apuração da base de cálculo, para algumas empresas, para apuração e recolhimento dos tributos de Imposto de Renda e Contribuição Social, restrita aos contribuintes que não estão obrigados ao regime de apuração de tributação com base no lucro real.

(…) Lucro Arbitrado é um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte, devido à falta ou insuficiência de elementos concretos que permitam a identificação ou verificação da base de cálculo utilizada na

tributação pelo lucro real ou presumido. Também pode ser utilizado pelo fisco nos casos em que o contribuinte se recusar ou dificultar o acesso da autoridade fiscal à documentação comprobatória das atividades.

Em outras palavras, o lucro arbitrado é utilizado pela autoridade tributária para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSL devidos pelo contribuinte, quando a pessoa jurídica deixar de cumprir as obrigações acessórias relativas à determinação do lucro real ou presumido ou se recusar a fornecer os livros e documentos contábeis e fiscais solicitados em um processo de fiscalização (...)” (MOURA 2008, pg. 02).

O valor a ser recolhido nos casos de pessoas físicas varia entre a isenção, a faixa de 15% e 27,5%, a partir dos valores de renda, e 15% sobre os valores de ganhos de capital, salvas suas isenções. No caso das pessoas jurídicas, determina-se a base a partir do lucro de 15%, considerando um acréscimo de 10% da diferença superior a 240.000,00 no ano calendário ou sua fração dentro do período de arrecadação (RIR/99)

CSLL - A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) é uma contribuição Federal e incide sobre as pessoas jurídicas e órgãos equiparados pela legislação do Imposto de Renda e tem como finalidade o financiamento da Seguridade Social. A CSLL é regida pelas mesmas normas estabelecidas para o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto aos seus critérios de apuração e pagamento.

A CSLL é devida pelas pessoas da seguinte forma:

Pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES pagam IRPJ, COFINS, CSLL, PIS e outros tributos unificados

Pessoas jurídicas optantes pelo lucro real: a alíquota de 9% será aplicada sobre o LAIR (Lucro antes do Imposto de Renda)

Pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido e pelo lucro arbitrado: alíquota de 9% aplicada sobre o lucro do empreendimento. Este lucro é obtido aplicando-se os percentuais de lucro presumido (e de lucro arbitrado), presentes na tabela que segue logo abaixo, sobre a receita bruta:

1- Lucro atividade econômica

2 - 12% Para as receitas das atividades comerciais, industriais, imobiliárias e hospitalares.

3 - 32% No caso de receitas de serviços em geral, exceto serviços hospitalares.

COFINS - A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), é uma contribuição Federal, obrigatória que incide sobre a recita bruta das empresas em geral.

São contribuintes da COFINS as pessoas jurídicas de direito privado em geral, inclusive as pessoas a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples Federal (Lei 9.317/96) e, a partir de 01.07.2007, do Simples Nacional (LC 123/2007). Sua função é o financiamento da seguridade social (previdência social, saúde e assistência social). A alíquota está fixada em 7,6% para empresas tributadas pelo Lucro Real e 3,0% para as demais empresas, tem por base de cálculo o total de receitas auferidas em determinado período.

PIS - O Programa de Integração Social (PIS ou PIS/PASEP), é uma contribuição social Federal, devida pelas pessoas jurídicas. Tem o objetivo de financiar o pagamento do seguro-desemprego e do abono para os trabalhadores que ganham até dois salários mínimos. São contribuintes do PIS as pessoas jurídicas de direito privado e as que lhe são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, inclusive empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista. A alíquota do PIS é de 0,65% ou 1,65% sobre a receita bruta ou 1% sobre a folha de salários, nos casos de entidades sem fins lucrativos, e sua base de cálculo o total de receitas auferidas no período.

ICMS - O ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, ou seja, somente os Governos dos Estados tem o poder para instituí-lo. É regulamentado pela LC 87/1996, e alterada posteriormente pelas Leis Complementares 92/97, 99/99 e 102/200. O contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com frequência e/ou volume caracterizando a comercialização, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Seu principal fato gerador é a circulação de mercadoria, além da prestação de serviços de telecomunicação. Sua base de cálculo e alíquota é definida de forma subjetiva por cada Estado, através do **RICMS**, e aprovado por meio de decreto do Governamental.

IPI - O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), é de competência Federal e incide sobre produtos, nacionais e estrangeiros, industrializados definida no **RIPI** como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária. A principal função do IPI é fiscal, embora ele seja um imposto seletivo: em caso de produtos que o governo queira estimular, ele pode isentá-lo do IPI. No caso de produtos que o governo queira frear o consumo (caso do cigarro, bebidas e produtos de luxo), o governo pode colocar alíquotas

proibitivas. A alíquota utilizada é estabelecida conforme o produto, que estão dispostas na Tipi (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados). A base de cálculo depende da transação se é nacional ou importação. No caso de território nacional, a base de cálculo é o preço de venda, caso seja importação, a base de cálculo é o preço de venda da mercadoria, acrescido do I.I, e demais taxas exigidas (frete, seguro, etc).

ISS – Imposto de perfil municipal, o ISS é determinado pela lei orgânica de cada município, sendo que cada um define e contempla as atividades de serviço a serem incluídas ou não em sua legislação. O imposto sobre serviços incide sobre o rol de serviços prestados pelas empresas dentro de cada município, possuindo alíquotas que variam de 0 à 5% dependendo de cada município estudado, não contemplando serviços de transporte interestadual e transmissão de energia elétrica, abarcados pelo ICMS.

IPTU – Imposto de propriedade Territorial Urbana, é um imposto de competência municipal, cobrado sobre a posse de uma propriedade urbana edificada, sendo considerado para a cobrança do mesmo o valor venal do imóvel, analisado pelo município. O cálculo do valor venal do mesmo é feito de acordo com uma série de fatores tanto internos do imóvel, quanto o valor de mercado do mesmo, de acordo com sua localização.

IPVA – Imposto sobre propriedade de veículos automotores. Imposto de competência estadual, o IPVA tem como fator gerador a posse do veículo automotor. Para tal, é considerado para base de cálculo do IPVA o valor do veículo e variando com o ano de fabricação esse valor é atualizado pelo valor de mercado, passando a serem isentos os veículos com fabricação superior a 20 de fabricação.

ITR – O imposto sobre territorialidade Rural, o ITR, é de competência da União sendo que o mesmo é cobrado sobre o valor de imóveis situados em áreas rurais. A alíquota do tributo é muito variável, de acordo com aspectos ambientais, econômicos e legais da área a ser tributada.

Competências Tributárias

União

São de competência à União impostos e Contribuições Federais citados: Imposto de Importação (II), Imposto sobre a Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF); Imposto Territorial Rural (ITR), Contribuições

Previdenciárias, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), COFINS, PIS/Pasep e Cide Combustíveis. Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF).

Estados e Distrito Federal

Os Estados e Distrito Federal tem a competência sobre os seguintes impostos e Taxas: Impostos sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS); Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto sobre Transmissão “*Causa Mortis*” e Doação de Quaisquer Bens e Direitos (ITCMD), além do poder instituir taxas de fiscalização e serviços diversos.

Municípios

Na distribuição dos impostos, coube aos municípios os seguintes: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), sobre transmissão "*Inter Vivos*" de bens imóveis (ITBI) e Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN). Os Municípios também podem instituir contribuição para o custeio da previdência social de seus funcionários.

Tabela 01: Quadro resumo dos principais tributos do Brasil, segundo categorias e competências tributárias:

CATEGORIA	GOVERNO	TRIBUTO OU CONTRIBUIÇÃO
Comércio Exterior	União	Imposto sobre Importação - II Imposto sobre Exportação - IE
Patrimônio e Renda	União	Imposto sobre a Renda – IR Imposto Territorial Rural - ITR
	Estados	Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA
	Municípios	Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU
Produção e Circulação	União	Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI Imposto sobre Operações Financeiras - IOF
	Estados	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS
	Municípios	Imposto sobre Serviços - ISS Imposto sobre Transmissão <i>Inter Vivos</i> - ITBI
Contribuições Sociais	União	Sobre Folha de Pagamentos - Empregado/ Empregador Financiamento da Seguridade Social - COFINS Programa de Integração Social - PIS Patrimônio do Servidor Público - PASEP Lucro Líquido – CSLL Previdenciária do Servidor Público

	Estados e Municípios	Previdenciária do Servidor Público
--	----------------------	------------------------------------

Fonte: Tabela elaborada pelos próprios autores (CF, 1988).

Atualmente o sistema tributário brasileiro é um dos mais burocráticos do mundo, segundo advogado Gilberto Luiz do Amaral (presidente do IBPT), “herdamos muitos tributos que eram portugueses, o sistema da época tinha como objetivo gerar receita o mais rápido possível e mandá-la para coroa”, o que mostra a necessidade de um estudo histórico mais aprofundado sobre as origens de nosso sistema tributário, o tema central desse trabalho de conclusão de curso.

Depois da edição da Constituição Federal de 1988, o sistema tributário foi inundado por normas municipais, estaduais e federal tornando-se mais complexo, injusto e burocrático segundo o mesmo autor.

A Constituição Federal estabelece autonomia política, administrativa e financeira entre os entes federativos (União, Estados/Distrito Federal e Municípios), dessa forma não podemos ter um modelo sistemático a ser seguido, pois cada esfera governamental tem autonomia para oferecer benefícios fiscais e o poder de instituir taxas (pelo exercício do poder de polícia e pela utilização de serviços públicos) e contribuições (de melhoria e para o custeio da previdência e assistência social de seus servidores). Segundo Amaral (2008) após 20 anos de vigência da Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, foram editadas mais de 3,7 milhões de normas, resultando numa edição de 766 normas por dia útil. No mesmo período houve 13 reformas tributárias, foram criados inúmeros tributos e, hoje, são editadas duas normas tributárias por hora. Tal fato evidencia o um dos mais graves problemas do sistema tributário brasileiro, a sua extrema complexidade, que gera as empresas e para o próprio estado brasileiro um custo muito alto para o cumprimento de normas tributárias.

As empresas brasileiras são uma das que dedicam mais tempo para ficar em dia com as obrigações tributárias, dentre um universo de 178 nações pesquisadas, afirma um estudo divulgado e feito em parceria pelo Banco Mundial e a consultoria *PricewaterhouseCoopers*. Na segunda edição do trabalho, intitulado "*Paying Taxes 2008*", o Brasil ocupa a 137ª posição no ranking geral, que classifica os países de acordo com a complexidade de seu sistema tributário. Para fazer a lista, foram levados em conta não apenas o custo representado pelos tributos (um dos três itens analisados), mas também a quantidade de taxas e o tempo gasto na execução dos procedimentos necessários - é neste último que o Brasil fica em último.

O estudo revela que a pessoa jurídica brasileira gasta 2.600 horas (108,3 dias) por ano e usa dois funcionários para cumprir com suas obrigações tributárias. Na média mundial, uma empresa dedica em média dois meses (56 dias) por ano para atender à legislação. Ou seja, o Brasil gasta o dobro do tempo da média dos outros países para pagar impostos. Das 2.600 horas que uma empresa precisa gastar por ano para pagar seus impostos, o estudo aponta que 932 horas (38,83 dias) são gastas com impostos sobre o valor agregado (exemplo do ICMS), 732 horas (30,5 dias) para o pagamento de contribuições trabalhistas e previdenciárias (INSS) e 421 horas (17,54 dias) para fazer o cálculo das obrigações sobre o lucro (Imposto de Renda Pessoa Jurídica).

2.2 – Análise social do sistema Tributário Brasileiro

A tributação tem por sua finalidade arrecadar recursos para a manutenção da máquina pública para realização de suas funções, sendo assim, a tributação está diretamente relacionada com as funções que o Estado desempenha frente à sociedade.

Qual papel o Estado desempenha frente à sociedade? A elevada carga tributária condiz proporcionalmente ao papel que o Estado desempenha? Atende dentro das obrigações que o estado Brasileiro tem obrigação em oferecer, de acordo com nossa Carta Magna, que defende que todos os direitos sociais (saúde, educação, segurança, transporte) deveriam ser custeados oferecidos pelo Estado, com qualidade e gratuitamente?

Analisando a estrutura tributária brasileira, sem grandes esforços já conseguimos visualizar e tirarmos a conclusão que o Estado tributa os seus entes econômicos de forma desigual a sua capacidade tributária, agravando ainda mais os problemas sociais já existentes no país. O Brasil é um dos países que apresenta um dos mais elevados graus de desigualdade de distribuição de renda no mundo, esse fato pode ser traduzido da forma como os tributos são distribuídos. Segundo o site www.impostometro.com.br, só no ano de 2008 (de janeiro a outubro) cada habitante pagou em média cerca de R\$ 4.415,07, valor que é estimado que seja dobrado em apenas cinco anos.

Segundo preceito, contido no inciso II do art. 150 da Constituição Federal, diz respeito à isonomia tributária, segundo a qual, a lei tributária deve ser igual para todos. Ou seja, a lei deve tratar igualmente os contribuintes de idêntica capacidade contributiva, independentemente de sua fonte de renda. Mas para que o sistema torne-se social e gere a distribuição de renda, a constituição federal presume o princípio da capacidade contributiva, que determina o seguinte:

“(...) § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (...)” (CF,1988)

Esse princípio tributário presume que os contribuintes com mais baixa renda deveriam pagar menos impostos, mas observa-se que considerando os tributos indiretos, o valor é alto. Dentro de uma análise mais crítica, podemos subdividir os principais tributos em duas categorias:

Tributos Indiretos: ISS, ICMS, IPI, COFINS, PIS;

Tributos Diretos: Imposto de Renda, CSLL, IPVA, ITR, IPTU, IOF, ITBI e ITCMD.

Se considerarmos apenas os impostos que são tributados pela agregação de patrimônio, poderíamos defender que apenas o IR e a CSLL seriam impostos diretos por excelência, pois o mesmo tem a tributação apenas pela agregação patrimonial e não pela posse do patrimônio. Se considerarmos os impostos por ordem de importância, analisa-se que os principais tributos do país, excetuando o IR, são tributados de forma indireta, como o caso do ICMS a principal receita de competência dos Estados.

Observando um estudo realizado pelo IBPT (2007), analisa que o país possui carga tributária sobre alimentos a uma taxa de 23,48%. Analisando o mesmo estudo, os dois primeiros países são Suécia, com 27,14% e Argentina com 23,88%. Considerando apenas o valor agregado o Brasil é o primeiro colocado com 18,31% dos tributos pesando sobre o valor agregado dos alimentos. Pode-se observar melhor o ranking a partir da tabela abaixo:

Tabela 02: Carga tributária sobre alimentos em diferentes países, ano 2007.

Carga tributária		
País	Geral	Somente sobre valor agregado
Suécia	27,14%	16,25%
Argentina	23,88%	17,44%
Brasil	23,48%	18,31%
França	22,43%	14,88%
Alemanha	20,13%	12,81%
Itália	16,48%	11,31%
Japão	16,23%	12%
Portugal	15,39%	10,81%

Inglaterra	15,06%	10,25%
Espanha	14,35%	10%
Estados Unidos	14,20%	9,75%
Venezuela	10,38%	8,12%
Colômbia	10,17%	7,91%

Fonte: IBPT (2007)

Considerando o mesmo estudo, a partir dos dados analisa-se que os alimentos possuem uma carga tributária alta, dependendo de produto para produto. A menor carga incide sobre arroz e feijão com 15,51% e os itens de maior carga tributária são as bebidas não alcoólicas com 45,11%, seguidos por biscoitos (38,5%) e derivados do leite (33,61%).

Essa análise determina o quão grande é o peso do sistema tributário sobre os setores mais populares da economia, o que determina o caráter desigual da arrecadação tributária brasileira. Para tal podemos focar da seguinte forma uma comparação entre o Imposto de Renda e os impostos de Consumo, que hoje correspondem, segundo Patu (2008): correspondem por metade da arrecadação brasileira, se comparada com outros países torna-se extremamente impactante. Um cálculo demonstrado pelo mesmo autor demonstra quão desigual torna-se a base de tributação desses impostos indiretos:

“(…) Na tributação sobre o consumo acontece o exato oposto: quanto menor a renda, maior será a parcela tomada pelo Estado. Quem compra um par de sapatos por R\$ 40 está pagando algo como R\$ 16 em impostos e contribuições, seja qual for sua condição social. Para um grande banqueiro, é virtualmente nada; para o funcionário que recebe o maior salário autorizado no serviço público brasileiro, trata-se de 0,07% de sua renda mensal; para a empregada doméstica são 3,9% do salário mínimo; para a mãe de cinco crianças e adolescentes em situação de extrema pobreza são 9,3% do maior benefício pago pelo programa Bolsa Família. (...)” (PATU, 2008)

A partir dessas premissas pode-se observar o quão pesado é a carga tributária para as famílias de baixa renda, mesmo considerando que exista impostos diretos como a renda, o mesmo não atinge o nível contributivo que atinge os impostos indiretos dentro dos rendimentos das famílias mais pobres, a consequência disso é que o sistema tributário baseado na premissa da capacidade contributiva, que deveria ser um agente equalizador de rendas, não atinge seus objetivos, mas sim se transforma num elemento concentrador de renda.

2.3 – Análise econômica do sistema Tributário Brasileiro

Ao analisarmos economicamente o sistema tributário brasileiro, observamos que o mesmo possui vários entraves a melhoria do desenvolvimento econômico e social do país. O primeiro é o peso da carga tributária no PIB do país que no primeiro semestre de 2008 é de 37,27% do PIB (IBPT, 2008), comparando com o valor da mesma carga tributária com a de países emergentes, que está no patamar de 20%, no caso da Argentina ou 18% do México, considerando que estes países não prestam com eficiência os serviços do Estado, ficando a cargo do cidadão utilizar por eles por vias particulares (Martins, 2007). Se considerarmos também a comparação com a carga tributária brasileira com países desenvolvidos e que possuem eficiência na aplicação de seus recursos, como EUA (29%), Japão (28%), Suíça (33%), Austrália (31%) e a Alemanha (37%), observa-se que no fim das contas a carga tributária brasileira deveria atender as necessidades de todos os entes da sociedade. Segundo Ives Gandra da Silva Martins (2007):

“(...) Ora, o Brasil retira por ano, da sociedade, o equivalente a 37,5% de seu PIB para não promover prestação de serviços públicos própria dos países desenvolvidos, mas sim idêntica à dos países emergentes, que estão na média de 20%. Com isto, se somarmos os 10 a 15% correspondente ao que o cidadão tem que dispendir em virtude da auto-prestação dessas atividades (Escola, Saúde, Aposentadoria da sociedade não-governamental), teríamos uma carga de 10 a 15% a mais, ou seja, correspondente de 47,5 a 52,5% do PIB. Ora, se apurarmos a “carga legal”, isto é, àquela que decorre da lei, mas que não é recolhida, por uma série de fatores (impossibilidade de suportá-la, inadimplência, sonegação, corrupção etc.), chegar-se-ia a um acréscimo de mais uns 15%, pelo menos, à carga real. Assim, a carga legal aprovada pelas Casas Legislativas estaria em torno de 62,5 a 67,5% do PIB, o que é um escândalo nacional. (...)”.

Considerando que essa carga tributária recai em grande parte a produção das empresas conforme já colocado anteriormente, pode-se concluir que a oneração da produção é o primeiro entrave ao desenvolvimento econômico do país, pois a mesma retira dos setores produtivos, diminuindo isso o acesso a capitais que poderiam ser investidos nas atividades econômicas, gerando maiores lucros e riquezas, que poderiam ser tributados de melhor forma, por meio de impostos diretos, e ao invés do Estado utilizar tais recursos para o incremento das atividades sociais que são de direito do cidadão com eficiência esses recursos, o que ocorre é que parte desses recursos ainda é perdida dentro do processo burocrático e em atividades de corrupção, dois itens que possuem alta reminiscência histórica.

Essa carga tributária extrema, vinculada principalmente as atividades de produção é o que mesmo com políticas governamentais para o fomento de pequenas e médias empresas,

propicia a informalidade das mesmas, o que estimula a concorrência desleal, diminuindo a capacidade de contribuição dos entes que estão na formalidade.

Pode-se também observar dentro desse contexto econômico a evolução da carga tributária brasileira, para uma posterior análise, após a manutenção do plano real:

Tabela 03: Evolução da carga tributária após a implantação do plano real (1996-2007)

ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA GERAL: EM R\$ MILHÕES								
	PIB	PIB	TRIBUTOS	TRIBUTOS	TRIBUTOS	TOTAL	CARGA	CARGA
ANO	METODOLOGIA ANTERIOR	NOVA METODOLOGIA	FEDERAIS	ESTADUAIS	MUNICIPAIS	ARRECAÇÃO	ANTERIOR	NOVA
1996	778.887	843.966	139.484	62.980	10.116	212.580	27,29%	25,19%
1997	870.743	939.147	158.566	69.320	11.305	239.191	27,47%	25,47%
1998	914.188	979.276	181.828	72.070	14.219	268.117	29,33%	27,38%
1999	973.846	1.065.000	210.691	79.154	15.096	304.941	31,64%	28,63%
2000	1.101.255	1.179.482	250.302	95.383	16.011	361.696	32,84%	30,67%
2001	1.198.736	1.302.136	278.599	108.262	16.884	403.745	33,68%	31,01%
2002	1.346.028	1.477.822	341.510	122.234	18.742	482.486	35,84%	32,65%
2003	1.556.182	1.699.948	391.052	139.137	22.990	553.179	35,54%	32,54%
2004	1.766.621	1.941.498	454.313	166.117	29.705	650.135	36,80%	33,49%
2005	1.937.598	2.147.943	514.417	187.873	30.574	732.864	37,82%	34,12%
2006	2.100.946	2.332.936	570.789	211.956	35.193	817.938	38,80%	35,06%
2007		2.558.821	650.997	233.416	38.832	923.924		36,08%

Fonte: (IBPT apud IBGE, 2007).

Dentro desse contexto pode-se concluir que após a estruturação econômica houve um real aumento dessa carga tributária, observando dois grandes saltos: Entre 1998-1999, sendo esta responsável pelo aumento inflacionário em virtude da crise do real, quando o mesmo teve sua desatrelação frente ao dólar, e a partir de 2001-2002, que pode ser justificada pela crise financeira de 2001 (Bolha Informática), juntamente com o aumento e criação de novos programas e aumento dos gastos do setor governo.

Observa-se que o aumento gradativo dos impostos e o crescimento econômico registrado nesta última década, criou um clima para o aumento dos gastos governamentais, que pôde investir em políticas de assistência social, e incremento em tese dos serviços prestados a população. Mas o aumento desses gastos, aliado ao aumento da máquina pública para o controle e a gestão, já preocupa o CNI desde 2006, no que tange as metas econômicas fiscais do governo, e neste ano de 2008, com a possível redução da arrecadação em virtude da crise imobiliária americana, pode por em risco o cumprimento dessas mesmas metas, fazendo-o revisar suas contas, o que pode transformar-se num possível aumento de impostos ou um

corte dos investimentos. Dependendo da decisão tomada, poderá ver um retrocesso na historiografia tributária nacional.

3 – FORMAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

3.1 – Os Tributos na Antiguidade e na Idade Média.

Na história da humanidade, os primeiros registros históricos sobre um sistema proto-tributário, segundo Ferreira (1986), datam de 4000 a C., na região da Mesopotâmia¹, sendo que os governantes daquela região tributavam de todas as camadas sociais 10% sobre a produção, seja ela comercial ou agrícola, a fim de contribuição particular em função das despesas do Estado.

Esse tributo tinha como base o sistema dominial, que é a cobrança do tributo baseado no domínio do soberano sobre a região a qual dominava politicamente, culturalmente e militarmente. Pode-se exemplificar a utilização mais apurada do sistema dominial de cobrança de tributos e a evolução da gestão de arrecadação dos mesmos, citando o caso do Império Persa, que acumulava riquezas em função da cobrança de tributos dos povos subjugados. Dario I, o grande administrador do Império Persa, pode ser considerado um dos primeiros governantes a implantar um sistema organizado de controle de arrecadação tributária, através do sistema de Satrapias, e unificando o sistema de tributação para todo o Império, inovando na Administração do próprio estado, colocando em prática sistemas de fiscalização das Satrapias, conhecidos como “*os olhos e ouvidos do rei*”, que tinham por obrigação informar ao mesmo, tudo o que acontecia no Império, até mesmo quanto às atividades de arrecadação de tributos de cada região, evitando assim, a autonomia de cada região por seu governador, e controlando a ação dos mesmos por vontade própria.

A forma de arrecadação através dos domínios prevaleceu até o fim do sistema feudal, com o fortalecimento da atividade comercial.

Na antiguidade os tributos eram cobrados de acordo com a necessidade de cada Civilização, como por exemplo, a cobrança em soldados de regiões conquistadas como no caso do Império Romano, como também em função das atividades econômicas, como o comércio, no caso das rotas comerciais que passavam pela região do Oriente médio, como o pedágio que conhecemos atualmente.

Observa-se a partir da civilização Grega e Romana, novas formas de arrecadação de tributos, tais como, por exemplo, impostos sobre profissões e sobre a Renda, (FERREIRA, 1986), além de impostos sobre a atividade comercial e aduaneira. Já em Roma, devemos destacar que por possuímos base em seu ordenamento jurídico, muitos tributos são até

¹ Atual Irã e Iraque

mesmo parecidos com os atuais, após muitos séculos, tais como os impostos sobre Rendimentos e Lucros, uma melhoria dos impostos sobre a Renda dos Gregos. Mas a maior contribuição da civilização romana para nosso sistema tributário atual foi que dela surgiram às primeiras bases conceituais de tributos.

É do Império Romano a datação de um primeiro sistema jurídico tratando dos tributos. Mas tal sistema era extremamente mutável, já que não havia solidez no Estado Romano. Os imperadores, na maioria das vezes não tinham como base de governo os assuntos do Estado, estando mais preocupados com políticas militares e construção de palácios para sua própria divinação, o que onerava ainda mais o aparelho estatal. Tanto que segundo Ferreira (1996), uma das conseqüências da ruína do Império romano do Ocidente foi a perda da capacidade de manter a ordem civil em Roma e em seus territórios, não mais a população respeitando a obrigação de pagar impostos, e sem recursos, o Império não tinha como se defender dos Invasores bárbaros.

Com a implantação do sistema feudal na Europa, as formas de tributação mudaram, tendo base na terra. Era a corvéia, um tipo de tributo em trabalho que os servos prestavam aos suseranos, em troca da utilização da terra e da proteção que os mesmos ofereciam. A corvéia consistia no trabalho ao suserano em determinado tempo do ano, no qual os mesmos não cultivavam suas terras, sendo que a produção obtida era do senhor feudal. Os monarcas, mesmo centro da unidade do Estado, obtinham seus recursos a partir das terras pertencentes a coroa.

Na Europa medieval, só se observava um sistema mais complexo de tributação nas cidades comerciais, tais como Florença e Veneza, as quais cobrava seus tributos com base nas empresas mercantis que cruzavam o mediterrâneo, tanto em operações de transporte quanto nos lucros auferidos nessas viagens. Os próprios governos dessas cidades-estado financiavam parte de tais empresas, assim tendo outras fontes de receita.

Observa-se que na maior parte da história ocidental, até mesmo ultrapassando os limites medievais até o século XIX, os tributos com base na terra eram a principal fonte de recursos para o Estado. Sejam eles cobrados de forma dominial, com a imposição de tributos as comunidades subjugadas, através de escravos, tesouros e produção. Tal forma de aquisição de recursos era de tal forma importante, que cada Império, ou civilização florescente via em outra, o que tributar. Um caso bem observável disso foi à conquista do Egito pelas tropas romanas. Na época Ptolomaica, o Egito era o celeiro de grãos de todo o mundo antigo. E alimento era o que mais se necessitava em Roma, em virtude do grande crescimento populacional que o Império Romano observava, e pela grande necessidade que o aparelho

militar romano necessitava de suprimentos. Ou seja, na manutenção do aparelho estatal, os espólios de guerra tinham quase que papel fundamental para a manutenção das divisas estatais. (GRIMBERG, 1989).

É importante frisar também a forma como tais tributos eram cobrados. Com a subjugação à força da população frente a seus soberanos, a forma comumente mais aplicável de pagamento de tributos era a utilização do poder coercitivo, já que a população não via a utilização eficaz dos valores pagos para benefícios da coletividade, o que é visto até hoje em nações com má estrutura de gestão do erário. A necessidade do acúmulo de riquezas pelo poder dominante, dentro da história mundial, foi um dos principais fatores da mudança de sistemas de governo, ascensões e fragmentações de reinos e impérios da antiguidade.

3.2 - A formação tributária do Brasil.

3.2.1 - O sistema tributário colonial nas Américas.

Em primeiro momento, para entender a natureza atual da formação tributária brasileira, devemos entender como foi desenvolvida as primeiras formas de tributação da América.

Após a formação das monarquias nacionais, instituiu-se a formação burocrática para a arrecadação tributária, através de cartas régias e monopólios estatais através de decretos reais ou decretos parlamentares², o qual impunha a vontade da metrópole sobre a colônia. A força coercitiva diminuiu, mas não tem tal escala como é observado atualmente, com o sucesso dos regimes democráticos na maioria do globo.

A forma mais usual de levantamento de receitas tributárias nas colônias de Exploração eram os monopólios régios (Cunha, 2002), nos quais fixavam que todas as riquezas encontradas na colônia eram de propriedade da coroa, abrindo concessão de exploração das mesmas a terceiros, que estavam sendo submetidos às ordens da mesma. E toda a produção deveria ser remetida à coroa, fixando por ela os valores a serem pagos pelos produtos, no caso do pau-brasil, da América portuguesa, não podendo haver comércio bilateral, dificultando o comércio com outras nações ou colônias.

Na América espanhola, a administração tributária era mais sofisticada que na América portuguesa já que a exploração de minerais preciosos, como o ouro e a prata, metais extremamente valiosos para a época, era extremamente rentável a corte de Madrid. As outras

² Varia da forma de sistema político da metrópole, no caso das potências coloniais Europeias, apenas a Inglaterra se utilizava de um sistema político diferenciado das demais (Portugal, Espanha, França e Países Baixos).

atividades, sobretudo as agroindustriais de cacau e açúcar da América Central formavam parte da receita tributária do reino espanhol nas Américas que enriquecia ainda mais a Metrópole.

Nas colônias inglesas, pode-se observar uma grande diferenciação quanto ao estilo governamental e a forma de arrecadação de receitas tributárias. Um caso muito observável são as 13 colônias que deram origem aos Estados Unidos. No caso, a colonização das mesmas se deu por meio de povoamento, já que as colônias não ofereciam nada que fosse rentável aos burgueses britânicos, nem o clima favorecia culturas monocultoras. Ou seja, a administração tributária dessas colônias era realizada por meio de impostos sobre produtos manufaturados da metrópole, como o selo e o chá. (Cunha, 2002)

Nas colônias do sul dos Estados Unidos, com o clima favorável, foi utilizado o sistema de *plantation*³ do tabaco e do açúcar para a exploração de atividades rentáveis para a metrópole, seguindo as mesmas premissas dos sistemas coloniais latinos.

3.2.2 – A administração tributária na da Colônia Portuguesa.

As primeiras repartições tributárias do Brasil colônia foram as provedorias da Fazenda Real, instauradas em 1534, sendo abolidas em 1770, centralizando a administração tributária por meio do Erário Régio. As provedorias da fazenda real eram os órgãos máximos dentro de cada capitania, responsáveis pelo controle de arrecadação e pelo financiamento de obras necessárias a sobrevivência da colônia. Era estas subordinadas a provedoria-mor da fazenda real do Brasil estabelecida em 1549 na Bahia (Receita Federal do Brasil *apud* Carneiro, 2007). As provedorias da fazenda real estabeleciam-se em cada capitania, com o objetivo de controle e fiscalização da atividade econômica da mesma. A economia baseada na extração do pau-brasil, no *plantation* do açúcar e tráfico negreiro eram, até o século XVIII, as atividades mais rentáveis para a coroa portuguesa.

Outra fonte de receita era o controle sobre as importações e exportações de produtos manufaturados para a colônia, sendo que a coroa exercia influência sobre tal atividade oferecendo cartas régias, como a que criou a Administração da Junta do Comércio Geral, em 1664, e dava a mesma o monopólio dos vinhos, azeites, farinhas e bacalhau vendidos no Brasil. Havia também impostos aduaneiros, cobrados pelas Alfândegas Reais, que foram instaladas na colônia já em 1530, com a exploração do pau-brasil. Toda a arrecadação

³ O *plantation* é um sistema ainda utilizado em países subdesenvolvidos e uma das formas mais fortes de exploração agroindustrial da colônia. Ele é baseado na premissa do latifúndio, da monocultura e do trabalho escravo ou semi-escravo.

fazendária era controlada pela Provedoria-Mor da Fazenda Real do Brasil, juntamente com o Conselho de Fazenda, que cuidava dos assuntos fazendários da colônia.

A estrutura fazendária na colônia até o início do século XVIII, era muito pequena em relação ao território, já que a estrutura de exploração baseada no latifúndio do açúcar, a principal riqueza gerada na colônia era propícia a isso. Com a colonização do território somente em área litorânea, as estruturas eram focalizadas nas principais cidades fundadas.

A coroa portuguesa neste período ainda não tinha capacidade de uma melhor estruturação exploratória da sua colônia, pois no período de 1580 à 1640 ficou sobre jugo da coroa espanhola, e após esse período ainda se recuperava das batalhas de restauração, tanto que isso teve que abdicar em favor de outras nações grande parte de suas colônias, que sobre a época do jugo espanhol ficaram totalmente desguarnecidas e abandonadas para a reconstrução do reino. E com o declínio do ciclo do açúcar no Brasil, havia a necessidade de descobrir uma nova fonte de divisas que suprisse a diminuição dos rendimentos com o açúcar. Nesse ponto, D. Pedro II, rei de Portugal, focou sua política junto ao Brasil num ponto. Metais preciosos. Ouro.

Com o ciclo do ouro, que despontava no início do século XVIII, houve uma mudança muito grande quanto ao controle das atividades tributárias da colônia, que começam a focar os impostos sobre a mineração, que estava em expansão. A administração portuguesa criou as Intendências do Ouro, órgãos vinculados a administrar e controlar a tributação da extração do ouro, nas regiões de São Paulo, Minas Gerais e Bahia. Essas intendências tinham a função de fundição do ouro, da cobrança da quinta já deduzida da fundição do mesmo, e da matrícula dos escravos que trabalhavam nas minas. Toda a estrutura das Intendências era supervisionada pela Intendência Geral do Ouro, órgão sediado na Bahia, em 1750. Estas vieram substituir as casas de fundição que existiam já em 1580, que cobrava o quinto sobre a exploração aurífera, sendo incorporadas a estas intendências.

Dentro das atividades de exploração que remetem a esta época devem-se citar também a estrutura definida para a produção, extração e comercialização dos diamantes do distrito diamantino. Tal atividade econômica, sendo mais um monopólio da coroa, tinha atenção especial da mesma, com a Administração Diamantina, sendo aplicada de forma rigorosa pela coroa, tendo como função a execução direta dos trabalhos de extração, reportando-se a Real Extração de Diamantes, com sede em Lisboa.

Os recursos tributários arrecadados da metrópole não vinham apenas do quinto aurífero, como parece ser observado em primeiro momento, mas também parte significativa provinha dos direitos de circulação e produção de insumos que entravam e saíam das regiões

mineiras, o que encarecia ainda mais o custo de vida da população. O que se observa, neste período é apenas uma unilateralidade tributária, a colônia arrecada, mas não vê a eficiência do recurso aplicado, que se observa até os dias atuais.

Após a metade do século XVIII, a estrutura da administração tributária da colônia passou por uma grande reestruturação. Tal reestruturação deu por meio da centralização da administração fazendária da coroa portuguesa, antes subdividida em várias câmaras, apenas no Real Erário. As provedorias Reais foram todas extintas, surgindo no local as Juntas da Real Fazenda, sendo supervisionada pela Junta para a Arrecadação da Real Fazenda.

Observa-se que na história colonial brasileira, dentro destes dois períodos, a estrutura de arrecadação tributária se baseou pelas atividades econômicas que geravam lucro a metrópole, do pau-brasil, para o ouro, e observa-se que a aparelhagem estatal para a cobrança de tais tributos também era de tamanho igual ao interesse da coroa. A principal particularidade que se observa é que as administrações fazendárias estavam sempre ligadas a atividade militar, com vistas da efetiva cobrança dos tributos devidos, dificultados em parte pelo tamanho geográfico da colônia.

Observa-se também que a estrutura burocrática, não de arrecadação, portuguesa tanto na colônia quanto na metrópole era em certa forma muito grande neste período, e reformas da máquina pública, como as iniciadas pelo Conde de Oeiras, Sebastião José de Carvalho e Melo no início do Reinado de D. José I no meio do século XVIII, já eram necessárias, para uma melhor eficiência dos mesmos serviços. (POMBO, 1964)

Quanto as formas de pagamento dos tributos observa-se que eram de certa forma amistosas, já que o tesouro português, de certa forma necessitava dos rendimentos auferidos da colônia para a manutenção de suas atividades. Essas formas de cobrança aumentaram as hostilidades entre os colonos e o governo, como se exemplifica no caso da derrama, criada em 1751.

A derrama consistia-se de um valor em ouro, per capita, que a colônia devia remeter a metrópole, sem ligação com sua produção, e na cobrança a força, desse valor, quando se entendia que estava em atraso. Com a diminuição da produção do mesmo no fim do século XVIII, juntamente com novos movimentos sócio-políticos, como o iluminismo na Europa e a Revolução Francesa, geraram rebeliões como a inconfidência Mineira, em 1792.

Tal forma de execução do direito tributário pela metrópole por dois fatores: O primeiro fator é a dependência do reino quanto a colônia já colocada anteriormente, observada por esta frase, atribuída a D. João V, "... pois do Brazil depende hoje absolutamente muita parte da conservação de Portugal." (Veríssimo Serrão, «*História de Portugal*», volume V,

página 247). Esta necessidade dava-se em função em primeiro momento ao tamanho do Estado português, que custeava os gastos do clero, entidade enraizada no estado desde sua criação. No auge do regime absolutista, a corte portuguesa necessitava demonstrar o luxo e a opulência que as outras cortes dispunham, pois demonstrava um estado forte.

O segundo fator trata-se da situação econômica portuguesa que na segunda parte deste mesmo século, encontrava-se deficiente, principalmente pelo terremoto de Lisboa⁴ e pelo posterior financiamento de sua modernização junto a outras nações, principalmente com a contração de dívidas com o governo inglês, e subsequentemente, a sua aliança comercial. Portugal havia tornado-se um país dependente de sua colônia, o Brasil, por não possuir um sistema industrial emergente, sendo escravo de seu próprio sistema.⁵ Com a exploração colonial fácil, não houve uma preocupação em modernizar o país ou em produzir seus próprios produtos manufaturados pensando num declínio dessa exploração, como já era observado nas colônias espanholas e inglesas, pensando numa independência financeira em longo prazo. A riqueza do ouro brasileiro em curto prazo, ao invés de ser aplicada no incremento das atividades, foi utilizada no consumo desenfreado pela metrópole. Por isso Portugal tornava-se apenas um intermediário porque na realidade, a riqueza produzida no Brasil, ia para seu principal credor a Inglaterra. Isso ocorria também no Brasil, de outra forma.

Para que o país não tornasse auto suficiente de manufaturas e continuasse dependente da metrópole, houve, por decreto, a imposição de que na colônia, fossem fechadas todas as fábricas, e que ficasse proibido a instituição de ensino superior no País, no início do reinado de D. Maria I, marcando o extremo da exploração colonial por parte da metrópole. Essa necessidade de arrecadação pela metrópole foi o que gerou a necessidade de maior fiscalização e opressão fiscal sobre a colônia, refletindo também como herança cultural portuguesa na colônia.

No período colonial um dos pontos mais importantes a serem observados é a estrutura que o estado Português adotou e que ainda hoje traz reflexos tanto sociais quanto econômicos para o país. O primeiro é o sistema de contratações para os tributos provenientes

⁴ O Terremoto de Lisboa ocorrido em 1755 levou o governo português a lançar sobre a colônia mais uma taxa, a “taxa excepcional para a Reconstrução do Reino”, sendo que esta é um exemplo da necessidade de exploração da colônia para financiamento das atividades metropolitanas. A mesma taxa excepcional em primeiro momento era prevista provisoriamente por 10 anos, tornando-se efetiva pelos anos subsequentes.

⁵ A institucionalização da dependência econômica Portuguesa perante a Inglaterra foi realizada por meio do Tratado de Methuen, em 1703, que destacava Portugal como preferencial comprador dos tecidos ingleses e a Inglaterra como preferencial comprador dos vinhos portugueses. Observa-se nesse tratado a definitiva dependência econômica, pois esse tratado criou uma balança comercial desfavorável para Portugal, desenvolvendo originando mais tarde a Revolução Industrial.

de entrada e saída de produtos e dízimos para a coroa. Neste sistema, a coroa portuguesa por não possuir formas de controle sobre toda a região, utilizava-se do sistema de contratação para arrecadação dos tributos de passagens, dízimos e entradas. Observa-se nesse sistema a particularização dos recursos do estado, o qual entregava a particulares o controle e arrecadação dos tributos devidos dentro de um determinado período. Encontram-se também contratos de contratação para exploração de atividades econômicas, como pode ser observado no distrito diamantino e em algumas minas de ouro da capitania das Minas Gerais, que possuíam maior controle.

Esses contratos normalmente possuíam segundo Amed e Negreiros (2000), prazos trienais, os quais no fim do triênio, o contratador deveria repassar às juntas da real fazenda o valor estipulado em contrato. O que acontecia, no entanto, é que com a particularização dos valores públicos, no fim do contrato, muitos contratadores não possuíam os valores para repasse, em virtude de que os mesmos já havia gastos os valores, para manutenção de seu próprio patrimônio⁶. Isso observado a menos de dois séculos atrás. Ou seja, a questão da utilização do dinheiro público por particulares era institucionalizada desde esses tempos. Por isso até hoje no Brasil existe a dificuldade da diminuição dos desvios do dinheiro público pela própria mentalidade dos agentes controladores desses recursos.

O segundo fator a ser considerado são as raízes de atividades de sonegação e elisão fiscal por meio de contrabando, que surgiram também na mesma época. A partir da cobrança excessiva dos tributos sobre os colonos e das grandes restrições do fisco português sobre o Brasil, parte da produção do ouro e de mercadorias que circulavam pelo país eram contrabandeadas, em função da excessiva carga tributária recorrente, principalmente na região das Minas Gerais, exemplificando:

“(...) Tomando como exemplo, um produto indispensável como o sal, pode-se ter os entraves naturais e legais que eram impostos ao seu comércio. Segundo Myriam Ellis, um alqueire de sal que no Rio de Janeiro custava 720 réis (preço que vigorou até meados do século XVIII), pagava somente como impostos de entrada nas Minas, 750 réis (tava que onerava

⁶ A questão dos contratadores e as dívidas que possuíam junto ao fisco português foram uma das principais questões que levaram a inconfidência Mineira de 1792, e sua delação. A inconfidência Mineira, movimento eminentemente originário das elites mineiras, contava com Contratadores de Impostos dentro de suas fileiras, Tais como Joaquim Silvério dos Reis, que em 1789 devia a coroa 200.423\$000 à fazenda real. A delação de Joaquim Silvério veio da necessidade pessoal de não perder seus bens. Observa-se que logrou êxito a partir do ato régio de 14/10/1794 no qual o mesmo teve levantado o seqüestro de seus bens pela fazenda real de 167.533\$000 (AMED e NEGREIROS, 2000). Mas não só isto. Observa-se o temor das elites mineiras, endividadas temiam que a necessidade da metrópole viesse a aumentar a cobrança dos impostos e os valores devidos, viesse a instalar ali e que a cobrança fosse efetivada. Observa-se o temor a partir da Delação de Silvério, feito 10 dias depois de ter recebido a informação de teria que pagar sua dívida o mais rápido possível. (AMED e NEGREIROS *apud* CHIAVENATO, 2000).

todos os ‘comestíveis e molhados’) Além dessa taxa, as ‘despesas com avarias’ e os problemas advindos de longos percursos, faziam que o sal fosse vendido a 3.600 réis o alqueire. A região mais próxima fornecedora dessa artigo além de sua parcela importada, era a dos sertões marginais do rio São Francisco subindo o sal por esse rio em barracas (...).

(...) Um quintal de ferro, manufaturado em instrumento de trabalho no Rio de Janeiro, valia em torno de 4.800 a 6.000 réis. Na reexportação para Minas, eram acrescentadas as despesas de transporte e as taxas de entrada, - taxas essas que ao invés de serem proporcionais ao valor das mercadorias eram calculadas sobre o peso delas, assim o ferro era altamente taxado. Pagando em torno de 4\$500 somente de imposto, um quintal de ferro era vendido nas minas pelo preço de 14.000 réis (...)” (AMED e NEGREIROS *apud* MENDES, RONCARI e MARANHÃO, 2008, pg.127).

Considerando tão alta carga tributária para uma sociedade a qual, mesmo com a riqueza do ouro possuía tão grandes contrastes desde aquela época, é possível de entender o porquê de práticas como o contrabando, mesmo sendo coibidas e proibidas pela metrópole, era realizado.

No início do século XIX, observa-se uma grande mudança na história tributária do Brasil, desembocando na separação entre Portugal e Brasil em 1822. No reinado do príncipe regente D. João VI, houve a necessidade da transferência da sede do estado Português para sua colônia em primeiro momento para anular a possibilidade da subjugação da coroa frente ao Império Napoleônico e em segundo momento para garantir os interesses portugueses no Brasil, sua principal fonte de recursos.

A transferência da sede da coroa para o Rio de Janeiro levou a necessidade de uma mudança radical do sistema tributário vigente na colônia para que pudesse bancar os gastos do aparelho estatal português, incluindo a corte. Para tal o governo de D. João atualizou o rol de serviços tributados na colônia, como são citados no próximo item. Em outra parte, a corte portuguesa utilizava-se de influência política junto aos principais detentores de capital da colônia para financiamento de suas atividades, como no caso da criação do Banco do Brasil, em 1808 (GOMES, 2007, pg. 70-90).

A partir da instauração da corte portuguesa no Rio de Janeiro pode ser observada efetivamente a aplicação dos recursos arrecadados na colônia em retorno a ela mesma. Em primeiro momento houve-se a necessidade de montagem de infra-estrutura para a permanência da corte na nova capital, com aumento de impostos em todas as regiões, mas em algumas houve somente o aumento, sem nenhuma reversão dos itens arrecadados em obras de infra-estrutura, o que gerou revoltas na colônia, como a observada em Pernambuco em 1817. Essa revolução enquadra-se dentro do contexto tributário em função da série de taxas

aplicadas nesta região, sem retorno efetivo pela Coroa. A região de Pernambuco, sentia-se isolada tanto politicamente quanto economicamente do centro de decisões, no Sudeste, e mesmo assim era excessivamente tratada com descaso e excessivamente taxada pela corte⁷.

3.2.3 – Da colônia para o império

No período que compreende 1808 a 1822, quando da transformação do Brasil de colônia para nação independente, o tratamento tributário sofreu grandes mudanças como colocado anteriormente, em função da necessidade de estruturação da corte no Rio.

Para melhor entender esse período e algumas atitudes que ainda refletem atualmente em nosso sistema tributário, deve-se observar como o mesmo era adotado na pouco antes da independência, já que foi base para as legislaturas posteriores, segundo Amed e Carneiro (2008, pg.193), *apud* Holanda (1982) e Câmara dos Deputados (2008), como segue:

- 1- Direitos aduaneiros de entrada de acordo com os fixados nos tratados de 1810 e revistos em 1818;
- 2- Dízimos sobre os gêneros de cultura e criação
- 3- Imposto de exportação representado pela taxa de 2% sobre todos os gêneros não sujeitos a qualquer outro subsídio ou direito de saída, na forma de alvará de 25/04/1818;
- 4- Décima do rendimento líquido anual dos prédios urbanos ou sobre valor do aluguel arbitrado, no caso deles morarem seus donos;
- 5- Sisa cobrada a razão de 10% sobre o valor de todas as compras, vendas e arrematações de bens de raiz;
- 6- Novo imposto da carne verde que era constituído pela contribuição de cinco réis sobre cada arrátel de carne verde de vaca;
- 7- Subsídio literário composto de um real para cada arratel de carne verde que cortasse em açougues e dez réis em cada canada de aguardente de terra, retificado para 320 réis sobre cada rés abatida, de 10 réis por medida regulada pela canada de Lisboa;
- 8- Impostos sobre aguardentes de consumo;
- 9- Imposto sobre seges lojas e embarcações, para constituição da cota da Fazenda Real do Banco do Brasil;

⁷ A região pernambucana era em 1817, uma região empobrecida em virtude da perda da importância do açúcar no cenário mundial e as altas e baixas do algodão no mercado externo, sendo que em tempos anteriores já havia sido a principal região econômica do país (Simonsen, 1947).

- 10- Imposto sobre o tabaco de Corda, cobrado na base de 400 réis por arroba;
- 11- Direitos sobre os escravos que se despachavam para as Minas;
- 12- Imposto do selo do papel e décima de heranças e legados;
- 13- Meia sisa de escravos ladinos – todos aqueles que não são havidos pela compra feita por negociantes de negros novos e que entram pela primeira vez no país, transportados da costa da África;
- 14- Contribuições diversas como taxas de correios, dízimos de chancelaria, terças de ofícios, direitos de portagem, pedágios, taxas de transito entre as províncias, cobradas não raro pelas autoridades locais e;
- 15- Novos e velhos direitos que remontam a antiga legislação portuguesa e eram pagos para o provimento dos empregos e de outros títulos expedidos pelas autoridades gerais e provinciais.

Após a independência em 1822, esses mesmos direitos não tiveram alterações, mesmo com a promulgação da constituição de 1824, a essência de arrecadação dos tributos manteve-se a mesma, considerando que ela não determinava com exatidão as formas e normas de cobrança dos mesmos, Mantinha-se, portanto, a estrutura de tributação por meio de atividades econômicas, sendo que as atividades de circulação de produtos agropecuários era a principal fonte de rendas do novo e nascente estado Brasileiro, uma base de tributação indireta, às vezes cobrada por peso, e não pelo valor monetário do produto. O produto em circulação encarecia o atualmente onerava substancialmente as camadas mais pobres da população como ainda ocorre.

Os principais avanços da estada de D.João VI na construção das primeiras bases tributárias do Brasil se dão pela tentativa de uniformização da arrecadação tributária, que anteriormente era esparsa e difusa, para uma melhor solidez e arrecadação. Mas o ponto chave é que se observa um ponto crucial na política tributária do Brasil como reino Unido, e que perdura até atualmente, com maior dificuldade foi a questão do aumento dos gastos do estado e o aumento dos mesmos impostos na mesma velocidade, não analisando eficiência da tributação e do gasto público.⁸

⁸ Para a análise deste item, deve-se considerar o regime doutrinário da coroa portuguesa, ainda baseado no antigo regime, ou regime absolutista de governo e mercantilismo colonialista de economia, num início de século onde a as monarquias tornaram-se constitucionais e o liberalismo econômico estava em crescimento na Europa. A partir deste entendimento, deve-se salientar que a vinda da corte portuguesa para o Rio de Janeiro iria necessariamente ocasionar o aumento de impostos sobre a colônia, já que essas divisas, além de servir para obras do estado, também seria utilizada para manter a Corte no Rio, pois segundo o regime absolutista, on contrato social entre o rei e a sociedade pregava que ele reinava os súditos o sustentavam.

Nas legislações imperiais observa-se também a criação de um aparelho legislativo no qual, tinha como a finalidade a organização jurídica do mesmo, a estrutura imperial, baseada nos quatro poderes, juntamente com as políticas intervencionistas, acarreta a necessidade de uma melhor organização de arrecadação. Observa-se a partir deste ponto a ligação entre aumento dos gastos estatais, aumento da arrecadação e eficiência do sistema de arrecadação.

A principal inovação da constituição de 1824, que com o passar do tempo criou um grande problema para o sistema tributário Brasileiro, foi a autonomia para as províncias criarem tributos. O problema se deu a partir da cobrança de tributos já cobrados pela União, onde se observa já nas constituições republicanas a figura da competência tributária. O aumento do aparelho do estado leva a uma maior complexidade do sistema de arrecadação, com vistas da melhoria do sistema, mas com isso cria a figura da complexidade tributária a qual cada província desenvolve uma legislação diferente de outra, o que levou a burocratização e a dificuldade que ocorre atualmente para acertar as contas com o fisco.

Também nesse momento histórico, observa-se pela primeira vez a ação extra fiscal de um tributo na economia brasileira, em 1944, por meio do Ministro Alves Branco.

As tarifas Alves Branco (decreto 376 de 12-08-1844) como eram chamadas, tinham por objetivo desafogar o déficit orçamentário do governo Imperial, porém surtiram um efeito duplo. Além de ajustar as contas do governo, elas ao mesmo tempo ampararam a produção nacional de produtos manufaturados, pois as taxas para os mesmos chegavam a 60%. Em retaliação o governo inglês interferiu no trafico de escravos, com o *Bill Aberdeen*⁹. Mas mesmo considerando esse aumento dos impostos de importação de produtos para o país, o mesmo não possuía pouquíssimas instalações para produção de produtos manufaturados, e com o aumento da produção industrial nos países que já estavam em ritmo acelerado, como a Grã-bretanha e a França, pode-se concluir que tal surto industrial foi pequeno, mesmo com a imposição de taxas mais altas de importação, o que em tese serviria como política protecionista, considerando para o não desenvolvimento as taxas internas de produção.

Para mérito comparativo, é importante observar qual era a composição fiscal dos impostos no fim do império, de acordo com os mesmos autores, após 67 anos de independência, para uma observação geral da política tributária na época imperial e o que nos gerou atualmente:

- 1- Direito de importação para consumo. Figurado como direitos de ‘produção para consumo’, contribuía com a relevante quantia de 60% da receita geral do império.

⁹ O *Bill Aberdeen* autorizava a marinha de guerra britânica a caçar navios negreiros até mesmo dentro de portos brasileiros, sendo um dos fatores que levavam a derrocada do sistema escravista no país.

- 2- Expediente de gêneros livres de direitos de consumo;
- 3- Expediente de capatazias. Criado pelo regulamento de 30/05/1836, exigível a título de indenização pelas despesas de capatazias, conservação de pontes e guindastes e risco de embarque e desembarque de gêneros;
- 4- Armazenagem
- 5- Imposto de faróis
- 6- Imposto de doca
- 7- Direitos de exportação de gêneros nacionais
- 8- Direitos de exportação de pólvora, metais preciosos, ouro e diamantes;
- 9- Imposto do selo de papel
- 10- Imposto de transmissão de propriedade
- 11- Imposto sobre indústrias e profissões (antigo imposto sobre as lojas)
- 12- Imposto de transportes
- 13- Imposto predial
- 14- Imposto sobre subsídios e vencimentos (embrião do futuro e atual imposto de renda)
- 15- Imposto sobre gado.

Observa-se que dentro da perspectiva econômica, após 67 anos de independência, a economia brasileira ainda mantinha-se agropastoril, baseada se na monocultura agora do café que cria um novo pólo de poder, em função da importância dessa *commoditie* nas exportações brasileiras. Observa-se, portanto que o sistema fiscal do fim do século torna-se mais sistemático e complexo, mas a base das receitas do Estado mantém-se a mesma, os impostos de importação para consumo. Essa necessidade de arrecadação desse tipo de imposto foi o que desencadeou, a partir do dinheiro obtido pela renda do café, o primeiro surto industrial do Brasil, exemplificado pelas indústrias do conde Francisco Matarazzo no início do século XX. Mas olhando por outro ponto de vista, o mesmo imposto indireto, mantinha-se a base indireta de arrecadação o que modelou o sistema tributário até hoje. Portanto o mesmo sistema passou por uma adequação de acordo com o ambiente econômico e político existente nesse período, com o crescente aumento de poder dentro das províncias. Com esse aumento de poder, aumenta-se a vontade de autonomia, e esse aumento acarreta a necessidade de uma legislação que atenda os anseios das elites provinciais e do governo central, ao mesmo tempo. Foi desse período que surgiu o problema encontrado da guerra fiscal, que tanto atrapalha numa padronização fiscal nos dias de hoje.

3.2.4 – Da república aos dias atuais.

No sistema republicano, podemos dividir os sistemas tributários em duas fases, dentro das quais observamos a sua correlação com as atividades econômicas hegemônicas na economia nacional: A velha república, de 1889 á 1930, e a partir do golpe de Getúlio Vargas, uma nova estruturação tributária, mais parecida com a atual. Uma melhor subdivisão do estudo tributário dentro do Brasil república é a determinação do ano de criação do imposto de renda na estrutura tributária brasileira.

A criação do imposto sobre a renda pode ser considerado um marco histórico no estudo histórico tributário brasileiro já que o mesmo é um imposto considerado como direto, mas o mesmo tem como diferencial a questão da agregação de valor. Há história tributária do Brasil, encontramos alguns impostos diretos, como o IPTU, que tem como essência o antigo Imposto Predial, datado da época da colônia, mas a cobrança do mesmo era por meio da renda que ele pode auferir e não pelo valor de posse. Mas considerando que o mesmo não atingia grande parte da população, o mesmo imposto não fazia o efeito o qual o imposto de renda realiza, pois até a década de 30, com sua essência econômica agrária, grande parte da população do país vivia na zona rural, onde esse imposto (Predial) não abarcava.

A constituição de 1891 preocupava-se em dois fatores importantes, que davam maior clareza ao sistema tributário, que segundo Amed e Negreiros *apud* Hugon (2000, pg.233) era “determinar com clareza o domínio fiscal da União e dos Estados, acabando com a dupla tributação que ocorria no fim da época imperial e acabar com impostos de épocas precedentes e que não se justificam mais econômica e politicamente”. Observando por essa ótica, podemos considerar que a constituição de 1891, que dava autonomia a União para criar impostos, de tal forma funcionou como uma reforma tributária, que simplificou e atualizou o rol de impostos e fixou as competências tributárias onde União e Estados poderiam tributar e criou uma nova esfera, a Municipal, cujas atribuições fiscais eram fixadas pelos estados, que aumentaria neste caso a complexidade tributária retirada pela simplificação fiscal.

Os impostos considerados dentro da Esfera tributária Municipal são em sua maioria taxas de melhoria pública, licenças e funcionamento, com uma pequena variação de estado para estado. O único imposto aplicado, no caso de São Paulo, foi o imposto sobre propriedade de cafezais.

O imposto de consumo, existente desde o Brasil colônia, tornou – o embrião do atual IPI, por abarcar dentro dele a taxação de produtos industrializados, primeiro os importados, após um determinado período, os industrializados dentro do país. No primeiro quarto do

século XX, o imposto de consumo, responsável por 15% de toda receita tributária da república, começou a incluir dentro de seu rol as manufaturas produzidas e importadas para consumo, tais como: bebidas (1895), fósforos (1897), vinhos estrangeiros (1904), café torrado (1906), louças e vidros (1914), pilhas (1918), etc.

Pra compreender a posição do Estado Brasileiro e a revolução de 1930, a partir de um ponto de vista tributário, é importante entender como estava configurada a política econômica do país nesse período.

No fim do segundo reinado, é observado que as finanças do Estado Brasileiro encontram-se deficitárias em virtude do aumento dos gastos públicos do governo frente às receitas, principalmente por investimentos em infra-estrutura e auxílios a elite cafeeira, elite do poder na república velha. A política do Encilhamento, em primeiro momento objetivada para a captação de investimentos no exterior para a modernização do país, surtiu efeito contrário: A emissão de moeda gerou no fim uma escalada da inflação e um aumento dos gastos públicos, o que causou um agravamento no déficit das contas públicas, mas economicamente mostrou-se favorável aos cafeicultores paulistas. O enfrentamento dessa crise, no governo de Campos Sales, causou uma ruptura no sistema que beneficiava a elite econômica do país e base do governo central, pois a valorização da moeda diminuía os ganhos dos cafeicultores, o que originou a “política dos governadores”, forma de governo capaz de tentar atender os interesses políticos das elites no poder.¹⁰ A convenção de Taubaté formalizou que o Estado brasileiro iria assumir, juntamente com os cafeicultores, dos riscos da economia cafeeira com sua própria receita como colocado por Amed e Negreiros, apud Maranhão e Mendes Jr.

Segundo Amed e Negreiros (2000, pg.237)

“(…) Quando pensamentos que a receita pública, como o próprio nome diz é composta basicamente pelos impostos cobrados da população, percebemos que os eventuais e reais prejuízos do negócio cafeeiro eram cobertos, por incrível que pareça, pelos contribuintes brasileiros, mesmo aqueles que não tivessem qualquer possibilidade de acesso aos lucros dessa atividade econômica (...)”

¹⁰ A política de combate a inflação, originária no início do século por Campos Sales, tentou por meio da valorização cambial, corte de gastos públicos e enxugamento da máquina pública e aumento de impostos, a redução da inflação, com sucesso. Segundo Mendes e Maranhão (1983), analisam que houve um eficiente combate a inflação, mas com repercussões econômicas e sociais – congelando salários, desestimulando investimentos e abandonando obras públicas.

Fato interessante a ser colocado é que o passo inicial para o combate ao déficit público foi a aquisição de um vultoso empréstimo da Inglaterra, o qual o mesmo presidente colocou como garantia de pagamento as rendas das alfândegas do Rio de Janeiro, com a ressalva de um saneamento das contas públicas. Observa-se, portanto, que não é de hoje que entidades de investimento influenciam nas políticas públicas internas do país.

Pode-se avaliar o tamanho da importância da economia cafeeira dentro da política tributária nacional, o mesmo governo federal torna-se o órgão regulador das atividades cafeeiras, controlando sua produção e excesso no mercado, com o lançamento de tributos uma das formas de controle. A partir do momento em que o café entra em crise, em virtude da dificuldade de manter contratos internacionais por causa da 1ª guerra mundial, o governo federal cria novos impostos sobre a saída de outros bens de consumo, sem sucesso. E a partir deste momento impostos que tinham por objetivo o investimento em áreas pré-determinadas, tornam-se fontes de recursos ao Estado, para única e exclusivamente manter as contas do Estado em ordem.

A revolução de 1930 ocorre-se em função econômica e política, pois em virtude com a crise do café que vinha oscilando dentro da década de 20, e a injeção de capitais advindos dessa atividade econômica, cria-se um novo pólo de poder contrário aos interesses da elite cafeeira. Esse pólo basicamente provém de atividades industriais, em ascensão e grupos econômicos regionais que tentavam organizar novas forças políticas para uma reorientação do país. O choque entre a máquina estatal, que estava ligada aos interesses do grupo paulista, e a Aliança Liberal, um novo grupo, símbolo das elites em ascensão.

A ditadura de Vargas pode ser considerada um momento de transição entre esses dois ciclos econômicos e sua política tributária ficou focada no extremo personalismo que a mesma carregava, buscando uma uniformidade com as duas forças no poder, uma elite agrária, remanescente e uma nova elite industrial das cidades de São Paulo e Rio de Janeiro. Tal política tributária também ficou marcada pela supressão do poder de tributar dos estados e municípios, com o centralismo político, sendo o governo federal organizava as competências tributárias, apoiado em um extremo regramento dos gastos estatais focando-se no desenvolvimento das bases para uma economia mais sólida.

A partir da década de 40, com a consolidação de uma política econômica voltada a uma pluralidade de atividades econômicas, observa-se que o estado Brasileiro organiza mais uma vez o rol dos tributos a serem cobrados focando basicamente em avalancar o desenvolvimento de indústrias de base por meio de investimentos tanto estrangeiros, quanto nacionais, por meio de incentivos fiscais. Para tais investimentos, o governo federal necessitava de maior e melhor necessidade de arrecadação, mas como o país dependida de investimentos externos para o desenvolvimento industrial, a melhor solução para tal foi o aumento da dívida externa, já que a economia brasileira não possuía condições para um incremento com suas próprias forças. A criação de grandes empresas estatais, para

desenvolvimento das políticas de base foram um dos pontos principais para aumento dessa orientação desenvolvimentista, seguindo ao regime militar.

A última reforma tributária realizada em 65 pode ser conceituada como uma simplificação do sistema tributário colocado em 1946, onde o mesmo dispunha de uma grande divisão de competências tributárias, sem uma análise crítica e econômica de como as mesmas eram atribuídas, definindo assim uma melhor estruturação das competências tributárias e uma generalização das formas e competências de arrecadação de tributos.

Podemos considerar grandes melhorias no sistema tributário, a partir da imposição do código tributário nacional de 1965, segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, os seguintes pontos:

- 1- Estabeleceu um sistema tributário nacional;
- 2- Discriminou os impostos sobre suas bases econômicas;
- 3- Alterou o nome de alguns impostos;
- 4- Suprimiu vários impostos do sistema tributário;
- 5- Alterou a competência fiscal de alguns impostos;
- 6- Manteve e reforçou certas normas objetivadoras da unidade econômica e política do país;
- 7- Trouxe incentivos a coordenação de atividades entre a união, estados e municípios;
- 8- Concentrou impostos na competência da União;
- 9- Alterou regras de distribuição de arrecadação;
- 10- Trouxe maior unidade para certas normas fiscais;
- 11- Estabeleceu nova discriminação de rendas tributárias.

Mas o mesmo sistema segundo o mesmo autor, atualmente possui grandes pontos negativos dentre eles o já colocado excesso de legislações:

“(...) existência de um exagerado número de leis tributárias, ordinárias e regulamentares, com real prejuízo a aplicação do sistema. A confusão na aplicação da legislação e na orientação dos contribuintes traz maior prejuízo. O que deveria ser um “sistema tributário nacional” passou a ser um cipoal de normas contraditórias e confusas (...)” (AMED e NEGREIROS *apud* MORAES, 2000, pg.289).

A política econômica adotada pelo regime militar, podemos destacar as políticas desenvolvimentistas, com uma maior intervenção do Estado na economia, como um dos pilares centrais para o aumento extremo da dívida externa brasileira. O inchaço da máquina estatal, incluindo setores econômicos, como empresas de telecomunicações, energia e

mineração, nos trouxe um problema enfrentado no início do século, a inflação. Ao final do regime militar observa-se que a política desenvolvimentista adotada, ao fim aumentou ainda mais a concentração de renda nas mãos de poucos.

Após a redemocratização política brasileira, o país acossado pela hiperinflação da década de 80, ainda discute amplas reformas de caráter governamental, para que o estado consiga possuir mais eficiência e eficácia em suas aplicações. A lei de Responsabilidade Fiscal trouxe à tona a necessidade de organização e controle dos gastos governamentais a fim de evitar gastos indevidos e fraudes ao erário. Mas mesmo assim ainda o setor público enfrenta problemas para ajustar suas contas e parte da responsabilidade recai sobre nosso sistema tributário. Observa-se uma estruturação da economia brasileira a partir da consolidação do controle inflacionário nestes últimos oito anos, mas ainda a carga tributária brasileira que atinge a população é muito alta comparando-se ao nível de retorno dos mesmos gastos. A partir de uma análise empírica, nosso sistema tributário atual e o estado brasileiro carregam muitas remanescências de erros, atrasos e de nossa história de 508 anos. Um sistema tributário quando não atualizado de acordo com as necessidades da sociedade, mutável, torna-se um entrave ao desenvolvimento de uma sociedade que espera uma maior igualdade econômica e social.

CONCLUSÃO:

A complexidade do sistema tributário brasileiro pode ser observada por vários fatores históricos econômicos aos quais após essa revisão bibliográfica, são melhor observáveis. O primeiro fator é a estrutura de controle e fiscalização tributária. Com a complexidade da economia brasileira atual, não houve uma atualização, em sua maior parte jurídica, das formas, modalidades, e estruturas que compõem o sistema tributário, tendo a maior parte do seu controle nas mãos do poder privado, com a imposição de obrigações acessórias ao contribuinte, substituindo o Estado em várias funções inerentes ao controle tributário, sendo necessária uma simplificação jurídica,

O numero de especificidades dentro do sistema jurídico acarreta tal problema, pois além de leis baixadas pelo Estado, ainda existem as legislações internas de cada setor administrativo, o que acarreta ainda mais a burocratização do sistema. Observa-se que tal discussão vem sendo discutida há mais de 10 anos, de acordo com publicações sobre o tema encontradas em pesquisas via rede. (IPEA, 1996)

O segundo fator que deve-ser observado é a influencia da máquina estatal dentro da economia. A desoneração tributária somente será efetiva a partir da diminuição da participação do Estado na Economia. Historicamente, pode-se dizer que o Estado Brasileiro, possui tal tamanho em função de seu caráter social, influenciado por políticas desenvolvimentistas e populistas do meio do século. O caráter desenvolvimentista do governo, o qual criou grandes empresas estatais para a criação de bases consolidadas para a indústria de capital, ainda é remanescente.

A política social governamental tem grande influencia no tamanho do estado brasileiro. Ações sociais de desenvolvimento acarretam maiores estruturas de controle e fiscalização desses valores repassados, e em função dessa burocratização, o tamanho do estado aumenta. Esses sistemas de controle e execução em função dessa burocratização perdem agilidade e posteriormente eficácia em seus objetivos. (BERQUÓ, 2004)

Conclui-se que as estrutura tributária atual, é uma grande mescla de fatores culturais, políticos e administrativos, baseados em seu sistema histórico, nos quais podemos focar que a necessidade de arrecadação do Estado nos remete a necessidade de arrecadação do Império português, com as estruturas administrativas de controle e execução avançadas, mas as estruturas de destinação dos valores arrecadados não têm os seus objetivos plenamente atendidos. A indignação do brasileiro médio provém dos tempos coloniais, e a causa de tal indignação e relutância do pagamento dos mesmos se dá pelo mesmo motivo. O brasileiro

médio não vê a destinação do dinheiro arrecadado, em função da má gestão dos recursos públicos em suas destinações.

BIBLIOGRAFIA

Bibliografia Básica

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. . **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: SINAFRESP, 2000. 325p.

AZEVEDO, Israel Belo de. **O prazer da Produção Científica: diretrizes para a publicação de trabalhos acadêmicos**. 6ª ed. Piracicaba: Editora UNIMEP, 1998.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos de Metodologia Científica: Um guia para a iniciação científica**. 2ª ed. Ampliada. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

BERQUÓ, Laura Alves Pereira Pinto. **O princípio da eficiência e o setor público não estatal**. Seminário Balanço da Reforma do Estado no Brasil, 6 a 8 de agosto de 2002, Brasília. DF, Prima Facie, 2004.

BRASIL, Ministério da Fazenda. **Reforma Tributária: Diagnóstico, Objetivos da Reforma e Proposta para Debate**. Brasília, Governo Federal, 17p.

_____, (Constituição, 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br/leg.asp>>, acesso em 17/08/2008.

_____, Lei 5172 de 25 de outubro de 1966. **Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>, acesso em 17/08/2008.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Alcino. **Metodologia Científica**. 4ª ed. São Paulo: MAKRON books, 1996

FERREIRA, Benedito. **A História da Tributação no Brasil: Causas e Efeitos**. 1ª ed. Brasília, Senado Federal, 1986.

GOMES, Laurentino. **1808 - Como uma rainha louca, um príncipe medroso e uma corte corrupta enganaram Napoleão e mudaram a História de Portugal e do Brasil**, 1ª ed. São Paulo, Editora Planeta do Brasil, 2007.

GRIMBERG, Carl. **A aurora da Civilização**, 1º ed. São Paulo Editora Semanário, 1989.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Carga Tributária e Desemprego**. Disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/art_detalhes.asp?id=309>, acesso em 25/10/2008.

_____. **Uma carga tributária Irracional**. Disponível em <http://www.gandramartins.adv.br/art_detalhes.asp?id=57>, acesso em 24/10/2008.

MOURA, Claudinei. **Impostos Diretos**. Apostila utilizada para aplicação dentro de sala do curso de ciências contábeis do Centro Universitário Eurípides de Marília, acesso em 24/10/2008.

POMBO, Rocha; **História do Brasil Vol. um**. 12ª ed. São Paulo: Melhoramentos, 1964.

Bibliografia complementar

COSTA, Wilma Perez. **O império do Brasil. Dimensões de um enigma**. Campinas, fórum. Almanack braziliense nº 01, maio 2005, p.27.

CUNHA, Aécio S. **Os Impostos e a História. Texto 258**. Universidade de Brasília, Série Textos para discussão, Brasília. 2002

FERNANDES, Guilherme Vilela. **Tributação e Escravidão: O imposto de meia siza sobre o comércio de escravos na província de São Paulo (1809-1850)**. Campinas. Informes de Pesquisa, Almanack braziliense. nº 02, nov. 2005, p.102

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Memória da Administração Fazendária, Histórico da Administração Fiscal**. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/administracao/default.asp>> Acesso em 24 nov. 2007.