

Escola de Administração Fazendária – Esaf

FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS

Brasília/DF

2014

Brasília-DF, 1ª edição – 2004; 2ª edição – 2005; 3ª edição – 2008; 4ª edição – 2009

Contribuíram para esta edição

Coordenação

Edson Luís da Silva
Eugênio Celso Gonçalves

Revisão e atualização de textos

Ev/Ângela Batista Rodrigues de Barros
Fabiana Feijó de Oliveira Baptistucci
Judith Soares de Lima
Luís Henrique Monteiro Nunes
Maria do Céu Moutinho da Costa
Mário Borges do Amaral
Nemer Sanches de Souza
Silvana Maria Corrêa Figueiredo
Solange Andreotti Tasca Santana
Valéria Fernandes da Silva

Comissão do Referencial Teórico e Metodológico do Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, responsável pela validação dos conteúdos

Ana Gardênia Felizardo de Souza – Secretaria de Estado da Educação de Sergipe – SEDUC / SE
Argemiro Torres Neto – Secretaria de Estado da Fazenda do Ceará – SEFAZ / CE
Cícero Roberto de Melo – Secretaria de Educação do Distrito Federal – SE / DF
Eliane Leão Fernandes – Secretaria de Estado da Educação do Mato Grosso do Sul – SED / MS
Gioia Matilde Alba Tumbiolo Tosi – Receita Federal do Brasil – RFB / SP – 8ª RF
João Rodrigues de Carvalho Filho – Secretaria de Estado da Fazenda do Piauí – SEFAZ / PI
Maria Joselice Lopes de Oliveira – Receita Federal do Brasil – RFB / CE – 3ª RF
José Ronaldo Montalvão - SOF
Vanete Maria Aguiar Ventura – Secretaria de Estado da Educação de Roraima – SEDUC / RR

Equipe da Gerência do Programa Nacional de Educação Fiscal da ESAF – GEREFA

Ana Paula Abrantes
Eugênio Celso Gonçalves
Fabiana Feijó de Oliveira Baptistucci
Hérica Ferreira Silveira
Nemer Sanches de Souza
Olivia Maria Mendes Araújo Vieira
Paula Josenete de Melo Rodrigues Alves
Silvana Maria Corrêa Figueiredo

Revisão

Maria Elizabete de Sousa

Diagramação

Reginaldo César de Sousa Pedrosa

Permitida a reprodução total ou parcial exclusivamente para fins educacionais, e desde que citada a fonte

Brasil. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF.
Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal.
5. ed. Brasília: ESAF, 2014
58 p. ; 26,5 x 20,0 cm. (Série Educação Fiscal. Caderno 3).

1. Educação Fiscal. I. Título. II. Série.

CDD - 336.2007

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA
Rodovia DF-001 Km 27,4
Setor de Habitações Individuais Sul
Lago Sul – Brasília/DF – CEP: 71686-900
<http://www.esaf.fazenda.gov.br>
educ-fiscal.df.esaf@fazenda.gov.br

APRESENTAÇÃO

O Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF tem como objetivo promover e institucionalizar a Educação Fiscal para o efetivo exercício da cidadania, visando ao constante aprimoramento da relação participativa e consciente entre o Estado e o cidadão, concorrendo para a defesa permanente das garantias constitucionais.

Alicerça-se na necessidade de compreensão da função socioeconômica do tributo, da correta alocação dos recursos públicos, da estrutura e funcionamento de uma administração pública pautada por princípios éticos e da busca de estratégias e meios para o exercício do controle democrático.

A implementação do PNEF é de responsabilidade do Grupo de Trabalho de Educação Fiscal – GEF, composto por representantes de órgãos federais, estaduais e municipais, a quem compete definir a política e discutir, analisar, propor, monitorar e avaliar as ações do Programa.

O material pedagógico ora apresentado, composto por quatro Cadernos, foi elaborado com o objetivo de contribuir para a formação permanente do indivíduo, na perspectiva da maior participação social nos processos de geração, aplicação e fiscalização dos recursos públicos. A atual edição busca adequar seus conteúdos aos fatos sociais, políticos e econômicos que constroem o dinamismo da história, bem como incorporar temas relacionados às novas bases de financiamento da educação básica e aos avanços promovidos pelo poder público e pela sociedade na transparência e no controle das finanças do Estado:

Caderno 1 – Educação Fiscal no Contexto Social: aborda as diretrizes do Programa, seus objetivos e abrangência, no contexto da educação fiscal e na educação pública;

Caderno 2 – Relação Estado-Sociedade: suscita temas relativos à organização da vida em sociedade e suas implicações na garantia do estado democrático de direito e da cidadania;

Caderno 3 – Função Social dos Tributos: destaca a importância do tributo na atividade financeira do Estado para a manutenção das políticas públicas e melhoria das condições de vida do cidadão; e

Caderno 4 – Gestão Democrática dos Recursos Públicos: evidencia temas relativos ao orçamento, ao compromisso social e fiscal do gestor público e ao exercício do controle social.

OS SINOS

*Plangei, sinos! A terra ao nosso amor não basta...
Cansados de ânsias vis e de ambições ferozes,
Ardeos numa louca aspiração mais casta,
Para transmigrações, para metempsicoses!*

*Cantai, sinos! Daqui por onde o horror se arrasta,
Campas de rebeliões, bronzes de apoteoses,
Badalai, bimbahai, tocai à esfera vasta!
Levai os nossos ais rolando em vossas vozes!*

*Em repiques de febre, em dobres a finados,
Em rebates de angústia, ó carrilhões, dos cimos
Tangei! Torres da fé, vibraí os nossos brados!*

*Dizei, sinos da terra, em clamores supremos,
Toda a nossa tortura aos astros de onde vimos,
Toda a nossa esperança aos astros aonde iremos!*

*Olavo Bilac
(Soneto publicado no livro *Tarde*, em 1919.)*

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. O FINANCIAMENTO DO ESTADO	
1.1 Tributo, a principal fonte de financiamento do Estado	8
1.2 Princípio da solidariedade e sua relação com o tributo	9
2. A ORIGEM DOS TRIBUTOS	
2.1 Idade Antiga	12
2.2 Idade Média	13
2.3 Idade Moderna	14
2.4 Idade Contemporânea	16
3 A HISTÓRIA DO TRIBUTO NO BRASIL	
3.1 Época das descobertas e das primeiras expedições (1500-1532)	18
3.2 Época das capitanias hereditárias (1532-1548)	18
3.3 Época do Governo-Geral (1548-1763)	19
3.4 Época da Corte Portuguesa e do Reino Unido (1763-1822).....	19
3.5 Brasil independente (1822)	19
3.6 Tributação no Brasil República	20
3.6.1 Da república velha ao final do Era Vargas.....	20
3.6.2 A política tributária na década de 1950 e no período da ditadura militar	20
3.6.3 Tributação a partir da Constituição de 1988	21
4. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	
4.1 A Legislação Tributária Nacional	22
4.2 Princípios constitucionais tributários	22
4.3 Limitações constitucionais – as imunidades tributárias	23
4.4 Outros princípios, garantias e limitações constitucionais ao poder de tributar	24
5. TRIBUTO	
5.1 Conceito de tributo.....	26
5.2 Características dos tributos	27
5.3 Classificação dos tributos	27
5.4 Espécies de Tributos	28
5.4.1 Impostos	29
5.4.2 Taxas	30
5.4.3 Contribuição de melhoria	31
5.4.4 Contribuições especiais ou parafiscais	31
5.4.5 Empréstimos compulsórios	34

6. Os Impostos no Brasil

6.1	Impostos da União	35
6.2	Impostos dos Estados e do Distrito Federal	37
6.3	Impostos dos Municípios e do Distrito Federal	38
6.4	Simplex Nacional	39
6.5	Microempreendedor Individual – MEI	40

7. FEDERALISMO FISCAL E REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

7.1	Federalismo fiscal	41
7.2	Repartição de receitas tributárias indiretas	41
7.3	Repartição de receitas tributárias diretas	42
7.4	Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb	42

8. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

8.1	Sonegação Fiscal.....	45
8.2	Contrabando e Descaminho.....	45
8.3	Contrafação e Pirataria	45

9. Reflexões: em busca da justiça fiscal

9.1	Carga tributária: o que é? Para que serve?.....	48
9.2	Principais problemas do atual Sistema Tributário Nacional.....	51
9.3	Para onde vamos?	53

REFERÊNCIAS	55
--------------------------	----

SÍTIOS PARA CONSULTAS	57
------------------------------------	----

INTRODUÇÃO

A questão fiscal, por sua relevância, deve alçar a condição de uma política de Estado.

A sociedade tem o direito de saber que o tributo que todos pagam é a principal fonte de financiamento dos serviços públicos, responsável pela realização das políticas sociais de saúde, educação, previdência, assistência social, segurança e pelos investimentos em infraestrutura.

No entanto, para se conferir ao Sistema Tributário esse papel constitucional, essencial à construção de um Estado Democrático de Direito, é imprescindível que o legislador seja capaz de dar efetividade aos princípios constitucionais que balizam sua construção. Nesse sentido, urge sejam discutidas as distorções presentes no Sistema. Não se trata, no entanto, de uma discussão restrita aos limites dos agentes políticos e econômicos. Pelo contrário, como política de Estado, essa temática diz respeito aos direitos de todos os cidadãos brasileiros.

Neste caderno, serão apresentadas as formas de financiamento do Estado brasileiro, a partir de breve perspectiva histórica e análise do atual Sistema Tributário Nacional, de forma a conduzir a uma reflexão em busca do aprimoramento desse sistema, visando fomentar a justiça fiscal.

1. O FINANCIAMENTO DO ESTADO

O Estado é constituído pela sociedade para:

- garantir os direitos coletivos e individuais;
- ordenar as relações de trabalho e emprego;
- organizar o espaço territorial terrestre, aéreo e marítimo;
- dar base de sustentação para as transações financeiras, patrimoniais, comerciais e para as relações internacionais; e
- garantir a defesa externa e a segurança interna.

Para o exercício de suas funções, o Estado brasileiro está organizado como uma República Federativa, sob um sistema presidencialista de governo, onde o chefe de Estado também é o chefe do governo.

O governo é o meio pelo qual se manifesta o poder soberano do Estado, é o responsável pela sua condução política e pela gestão da coisa pública, possibilitando o alcance das diretrizes estabelecidas.

A função administrativa do Estado deve se pautar pelos princípios constitucionais da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência. Em termos operacionais, a Administração Pública é a atividade concreta e imediata, de desempenho sistemático, legal e técnico dos serviços próprios do Estado para a gestão do interesse público.

Os serviços públicos podem ser classificados como de interesse geral ou particular. Os gerais ou universais beneficiam toda a coletividade e são atividades próprias do Estado. Já os serviços públicos particulares ou especiais são aqueles que o cidadão solicita ao Poder Público ou que este coloca à sua disposição, custeados por taxas cobradas diretamente ao beneficiário dos serviços.

1.1 Tributo, a principal fonte de financiamento do Estado

Para compreender o papel social dos tributos é importante discorrer, sucintamente, sobre as principais fontes de financiamento de que o Estado pode lançar mão para realizar seus objetivos, traçados na Constituição.

As principais fontes históricas de financiamento do Estado são:

- Receitas de senhoriagem por meio da emissão de moeda, utilizada como instrumento de política monetária. A simples emissão de moeda que não encontre lastro econômico, isto é, que não se faça em proporção ao crescimento da circulação de bens e serviços no mercado, conduz, inevitavelmente, à perda de seu valor e, portanto, a processos inflacionários, que são extremamente injustos com a sociedade, em especial com os mais pobres, portanto afrontam diametralmente os princípios.

- Receitas provenientes da emissão de títulos do governo, decorrentes da política fiscal, o que gera endividamento público. O processo de obtenção de recursos públicos via endividamento é extremamente injusto com as gerações futuras, porque compromete a capacidade de desenvolvimento de um país. Hoje nós ainda estamos pagando a conta dos desacertos monetários do regime militar e do período de transição para a democracia.
- Receitas provenientes da atividade empresarial do próprio estado (industrial, serviços, agropecuária e patrimonial). Esse tipo de receita está em processo de declínio, tendo em vista a mudança do papel do Estado na economia contemporânea, reduzindo sua intervenção direta e aumentando seu poder regulador.
- Receitas provenientes da arrecadação tributária: são receitas cujos recursos são obtidos por meio da cobrança de tributos e contribuições do patrimônio dos particulares.

As três primeiras fontes de financiamento deparam-se com importantes limitações decorrentes da própria concepção atual de Estado, enquanto que a última citada, a arrecadação tributária, constitui a principal fonte de recursos sustentáveis para a existência do Estado contemporâneo.

Segundo Paul Kirchoff,¹ “Enquanto a Constituição deixa em poder dos particulares o domínio individual sobre os bens econômicos (...), o Estado só pode financiar-se por meio da participação no êxito da economia privada”. Nesse contexto, a gestão fiscal responsável encontra na tributação o principal instrumento para o financiamento do Estado na promoção do bem comum.

O poder singular de tributar é conferido pelas Constituições aos entes estatais, sendo conhecido como poder de império. Na sociedade contemporânea, somente o Estado Nacional soberano e constitucionalmente organizado por meio dos seus entes políticos tem o direito de instituir e cobrar tributo dos cidadãos.

De acordo com Machado (2007, p. 55), “A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica”.

Evidencia-se, assim, a importante função do Estado: o estabelecimento e a cobrança de tributos como forma de financiar suas atividades.

1.2 Princípio da solidariedade e sua relação com o tributo

Para entender o tributo como a principal fonte de financiamento do Estado deve-se levar em consideração o princípio que materializa a solidariedade prevista nos objetivos constitucionais de nossa República, expresso no art. 3º da CF/88:

¹ KIRCHOFF, Paul. La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria. In *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998, p. 26.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e **solidária**; (grifou-se)

II – garantir o desenvolvimento nacional;

III – **erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais**; (grifou-se)

IV – **promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação**. (grifou-se)

Perceber a questão tributária como a primeira forma da sociedade exercer a solidariedade, em um país de dimensões continentais como é o Brasil, conduz à consciência de que os cidadãos estão contribuindo, por meio do pagamento de tributos, para que todos possam usufruir dos benefícios de fazer parte da nação que busca a justiça, a fraternidade e o acesso aos direitos que proporcionam qualidade de vida, em condições de igualdade e de forma sustentável.

Nesse sentido, a solidariedade comporta duas vertentes essenciais, presentes nos princípios fundamentais da República:

1ª) Fundamenta o princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada cidadão deve contribuir com o financiamento do Estado em estrita proporção à sua condição econômica, com o objetivo de reduzir as desigualdades sociais;

2ª) Materializa o próprio princípio federativo ao consagrar a solidariedade fiscal entre os entes federados, notadamente o papel da União, dos Estados e Municípios de maior potencial econômico, com a redução das desigualdades regionais.

A primeira vertente vincula-se diretamente ao princípio da justiça tributária e materializa-se por meio da forma com que a carga tributária é distribuída entre os diversos extratos sociais. Essa vertente será objeto de uma análise mais acurada no item 9 deste Caderno.

A segunda vertente comporta uma análise de como a riqueza é gerada dentro do país. Para tanto, considera-se o valor dos tributos e contribuições gerados nos municípios e o montante de recursos públicos aplicados em cada localidade do país, de modo a assegurar a realização do **princípio da dignidade humana**, ou seja, de forma a possibilitar que todos tenham acesso a direitos e garantias fundamentais, como saúde, educação, habitação, justiça e segurança pública, entre outros ofertados pelo Estado em cada parte do território brasileiro.

Cabe aos Municípios, aos Estados e à União Federal o poder-dever de instituir e cobrar tributos, conforme a competência tributária de cada um. Para reduzir as desigualdades regionais, com base no princípio da solidariedade tributária, parte dos impostos arrecadados nas regiões de maior potencial econômico, são transferidos para aquelas de menor potencial, conforme determinado nos artigos 158 e 159 da CF/88.

Analisando o orçamento da maioria dos municípios, verifica-se que o montante de tributos arrecadados nesses territórios pelos três entes tributantes é muito inferior ao volume de recursos públicos investidos naqueles municípios. Muitas vezes, os municípios pequenos só adquirem condições de oferecer à população os serviços públicos essenciais – saúde,

educação, habitação, saneamento, transporte, entre outros – em função dos recursos públicos repassados pela União por meio do Fundo de Participação dos Municípios – FPM.

Portanto, a instituição dos fundos de participação dos estados e municípios materializa a solidariedade federativa e tem um papel central na promoção da coesão social. O ato de pagar impostos representa a contribuição para a construção de uma sociedade livre, justa, democrática, sustentável e solidária.

2. A ORIGEM DOS TRIBUTOS

2.1 Idade Antiga

O tributo tem origem remota e certamente acompanhou a evolução do homem, a criação das primeiras sociedades, o surgimento de líderes tribais ou chefes guerreiros e políticos.

Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade.

Tempos depois, as contribuições tributárias passaram a ser compulsórias, quando os vencidos de guerra eram forçados a entregar parte ou a totalidade de seus bens aos vencedores.

Após essa época, os chefes de Estado passaram a estabelecer uma contribuição pecuniária a ser paga pelos seus súditos, sob a forma de tributos.

O texto mais antigo encontrado sobre a cobrança de tributos na Antiguidade é uma placa de 2350 a.C., em escrita cuneiforme, que descreve as reformas empreendidas pelo rei Urukagina na cidade-estado de Lagash, localizada na antiga Suméria, entre os rios Tigre e Eufrates. O documento relata a cobrança de impostos extorsivos e leis opressivas, a exploração por funcionários corruptos e o confisco de bens para o rei.

Compulsório: que compele; obrigatório.

Escrita cuneiforme: escrita antiga em forma de cunha, da época dos assírios, persas e medas.

Também entre os egípcios encontramos um texto, do segundo milênio a.C., que retrata as dificuldades encontradas por um camponês para pagar ao escriba do faraó os impostos sobre a colheita.

Na Grécia, no século VII a.C., instituiu-se o tributo administrado pelo Estado, como o conhecemos hoje. À custa do trabalho escravo e dos tributos pagos pelos cidadãos, os gregos construíram uma das maiores civilizações do mundo antigo.

A conquista da Grécia por Roma, em 146 a.C., deu início à construção do Império Romano, formado por povos com diferentes culturas. Às suas províncias anexadas, Roma impunha a cobrança de tributos vinculados à importação de mercadorias (*portorium*) e pelo consumo geral de qualquer bem (*macelum*), como meio de fortalecer seus exércitos para a conquista de novos territórios, possibilitando a formação do maior Império existente no mundo antigo.

2.2 Idade Média

A queda do Império Romano marcou o início da Idade Média, período da História que vai do ano 476 a 1453. O grande império foi dividido em vários pedaços de terra, chamados feudos.

Perdeu-se completamente a noção de Estado na Europa medieval. Cada feudo possuía um senhor. Eram os chamados senhores feudais, que eram os nobres.

Nessa época, a maioria das pessoas vivia nos campos. Os camponeses, então chamados servos, eram obrigados a pagar tributos aos senhores feudais. Como não havia Estado, a circulação de moedas era escassa. Desse modo, os servos pagavam os tributos devidos ao senhor entregando-lhe a melhor parte de suas colheitas.

O que restava era suficiente apenas para a sobrevivência do camponês e de sua família. A vida nos campos era difícil e trabalhosa, o servo estava preso à terra do senhor, sua liberdade era muito restrita. Os servos estabeleciam com seus senhores uma relação hereditária de dependência conhecida como vassalagem. Em troca de proteção, ofereciam seu trabalho e pagavam pesados impostos. Nesse período, os senhores de terra possuíam ainda direito de vida e de morte sobre os seus vassalos. Quem não pagasse o tributo devido podia ser preso ou morto. A vida das pessoas estava voltada para atender às vontades e às necessidades dos senhores feudais. O povo vivia miseravelmente.

Servo: indivíduo cujos bens e a própria pessoa dependiam do senhor feudal. Era ligado ao feudo e dependente de um senhor, embora não fosse escravo.

Vassalagem: termo relacionado ao feudalismo, em que o indivíduo, em condição de servo, é ligado ao senhor por juramento de fé em sua submissão.

A religião católica nesse período era muito forte e os senhores feudais, convencidos pelos representantes da Igreja, começaram a participar das Cruzadas, as chamadas Guerras Santas, que tinham por objetivo reconquistar a Palestina, lugar sagrado para os cristãos. Para recuperar os territórios da Terra Santa, os senhores feudais gastavam cada vez mais recursos e, por isso, cobravam mais tributos. Na Inglaterra, no final do século XII, o rei Ricardo I, conhecido como Ricardo Coração de Leão, também comandou expedições à Terra Santa, denominada Terceira Cruzada, financiadas principalmente por recursos do tesouro do seu país e pela cobrança de novos tributos.

Enquanto o Rei Ricardo I viajava em suas expedições, o seu irmão mais novo, João I, o João Sem-Terra, tornou-se a pessoa mais influente do reino e o responsável pela tarefa de reunir dinheiro, por meio da cobrança de mais tributos, para sustentar as cruzadas e pagar o resgate de Ricardo I, preso em cativo na Alemanha. Além disso, como João I tinha pretensões de não devolver o trono a Ricardo I, os recursos obtidos com a elevação dos tributos também foram destinados à formação de seu novo exército.

Em 1199, João I assumiu o reinado da Inglaterra e tentou reorganizar as finanças do reino, debilitadas pelas cruzadas e pelo pagamento do resgate de Ricardo I. Instituiu novos impostos sobre os nobres. Revoltados, estes se insurgiram contra a cobrança abusiva de tributos e, em 15 de junho de 1215, o Rei João I foi obrigado a assinar a Magna Carta, um tratado de direitos, mas principalmente de deveres, do rei para com os seus súditos. Esse foi um documento de grande importância histórica, por ser a primeira limitação legal ao poder dos reis de instituir tributos.

O fim das cruzadas marcou também o crescente enfraquecimento do poder dos senhores feudais. Exércitos inteiros foram destruídos e muitos dos senhores de terra morreram nas guerras santas. Os camponeses, então, foram se libertando aos poucos do poder feudal. Cansados da vida de exploração e penúria, grande número deles migrou para as cidades.

No final da Idade Média, as cidades estavam reflorescendo em toda a Europa. O contato com a cultura oriental trouxe para os europeus novos hábitos de consumo. Os produtos orientais – as especiarias – eram muito valiosos. Surgiu uma nova classe social, formada por comerciantes, industriais e banqueiros, constituindo a chamada burguesia – palavra derivada de burgo, que significa cidade. O comércio cresceu e diversificou-se. Esse movimento atraiu cada vez mais pessoas para as cidades. Mas não era fácil adquirir especiarias, porque a rota do Oriente era dominada pelos árabes, inimigos mortais dos europeus desde a época das cruzadas.

Especiarias: substâncias aromáticas para conservar e temperar a comida. Ex.: cravo-da-índia, canela, pimenta-do-reino, noz-moscada, etc.

As cidades que mais se beneficiaram do comércio das especiarias na Europa foram, principalmente, Gênova e Veneza, por causa de sua localização geográfica privilegiada. Os hábeis comerciantes italianos conseguiram manter acordos comerciais com os árabes, os quais lhes permitiram praticamente monopolizar o comércio com o Oriente. Isso gerou grande progresso material para toda a região, criando condições para o surgimento de uma nova era da história da humanidade: o Renascimento, que marca o fim da Idade Média.

2.3 Idade Moderna

Na Idade Moderna, que vai do ano 1453 (tomada de Constantinopla pelos turcos otomanos) a 1789 (Revolução Francesa), os feudos foram transformados em reinos. Os pequenos reinos foram crescendo e se unindo, dando origem aos Estados Nacionais.

O monopólio árabe-italiano sobre o comércio com o Oriente fazia com que o preço das especiarias permanecesse muito elevado. Para o restante da Europa, era necessário conseguir uma nova rota comercial com o Oriente, que possibilitasse baratear o custo daqueles produtos tão cobiçados. Para isso, não havia outro caminho senão navegar pelo tenebroso e desconhecido Oceano Atlântico.

Navegação tão perigosa exigia a construção de verdadeiras esquadras de caravelas, o que era muito caro. Somente os reis, já então fortalecidos pela criação dos Estados Nacionais, tinham permissão para cobrar tributos de seus súditos. Essa prática permitia reunir enorme fortuna em moedas de ouro e prata para financiar as grandes viagens. Assim, nessa época, generalizou-se a cobrança de tributos em moeda e não mais em mercadorias, como ocorrera ao longo de toda a Idade Média.

Devido à sua posição geográfica privilegiada e ao notável desenvolvimento da navegação, Portugal e Espanha foram os primeiros reinos a lançar grandes expedições marítimas. Descobriram as rotas para a África e Ásia e chegaram às Américas, então densamente habitadas por povos de culturas completamente diferentes da europeia.

A descoberta de metais preciosos nas Américas mudou totalmente a face da Europa, financiou a Revolução Industrial e proporcionou a ascensão da burguesia como classe social rica e influente. Enquanto isso, as colônias – como o Brasil – eram exploradas e tinham suas riquezas extraídas e enviadas para a Europa, sem gerar nenhum benefício para seus habitantes. Os reis foram se tornando cada vez mais fortes e acumulando enorme poder. Surgiu o Estado absolutista.

No absolutismo, a sociedade estruturava-se em castas. As classes dominantes eram a nobreza e o clero, que nada pagavam. O Estado era sustentado exclusivamente pelos pesados tributos pagos pelos comerciantes (burgueses) e trabalhadores (camponeses e artesãos).

O exemplo histórico mais notório da realidade econômica e social dessa era foi o Estado Nacional na França, sob o reinado de Luís XVI, conhecido pela sua máxima “L’Etat c’est moi”².

A sociedade francesa era dividida em três ordens: de um lado, *o clero* e *a nobreza*, que não pagavam impostos, recebiam pensões do estado e podiam exercer cargos públicos, e do outro lado, *o povo* ao qual cabia, por meio do pagamento de tributos, sustentar as demais classes sociais.

Absolutismo: sistema político em que a autoridade soberana não tem limites constitucionais.

Castas: grupo social fechado, ou sistema rígido de estratificação social, de caráter hereditário.

Despotismo: poder arbitrário e absoluto. Sinônimo de tirania, ditadura, autocracia.

² “O Estado sou eu.”

O sistema tributário imposto por Luís XVI é famoso por seu despotismo, revelado por seu lema:

“Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague.”

Onerado pelas constantes majorações tributárias que visavam a manutenção do luxo da corte, o povo reagiria violentamente, deflagrando a Revolução Francesa (1789).

2.4 Idade Contemporânea

A Revolução Francesa constitui o marco inicial da Idade Contemporânea. A Revolução teve como objetivo instaurar a República, sob o lema “Liberdade, Igualdade e Fraternidade”. Surge, em 1789, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, que é um marco na história do ser humano, porque foi o primeiro documento que definiu claramente os direitos fundamentais e inalienáveis da pessoa humana.

Ainda nessa época, os Estados Unidos tornaram-se independentes da Inglaterra. Uma das principais causas da Guerra de Independência americana foram os pesados impostos que a Coroa Britânica cobrava de suas colônias na América.

Esses movimentos de libertação inspiraram várias revoltas importantes ocorridas no Brasil nos fins do século XVIII e início do século XIX. Tais movimentos tinham por objetivo declarar nossa independência de Portugal e criar a República. Entre essas revoltas, a principal foi a Conjuração Mineira, mais conhecida como Inconfidência Mineira.

Entre as principais causas da Conjuração Mineira está exatamente a cobrança do chamado quinto do ouro, ou seja, a quinta parte de todo o ouro extraído nos garimpos, que deveria ser enviada pela Colônia à Coroa Portuguesa como tributo.

No final do século XVIII, as minas de ouro começaram a se exaurir e a produção caiu muito. Mas o governo português, endividado, não admitia receber menos. Desconfiava que a produção do ouro que chegava às casas de fundição estava diminuindo porque havia muita sonegação. Por isso, a rainha de Portugal D. Maria I, conhecida como D. Maria, a Louca, determinou que, se a produção anual de ouro que cabia à Coroa não fosse atingida, a diferença seria cobrada de uma única vez por meio da derrama.

Derrama: prática coercitiva de cobrança dos valores referentes ao tributo local, na região das minas, para atingir a meta estipulada pela Coroa Portuguesa.

A proximidade do dia da derrama aterrorizava o povo de Vila Rica, cidade de Minas Gerais. Tiradentes e os demais inconfidentes perceberam que esse seria o dia certo para anunciarem o movimento, pois contavam com o apoio e a participação da população de Vila Rica. No entanto, antes que isso acontecesse, foram delatados por Joaquim Silvério dos Reis. A derrama foi suspensa. Apesar de derrotado, o movimento mineiro inspirou, anos mais tarde, a Independência do Brasil.

Hoje em dia, nossa Constituição, como a de todos os países democráticos, garante os direitos dos contribuintes impondo limites ao poder do Estado de tributar.

O tributo tem hoje grande significado social, por ser o maior responsável pelo financiamento dos programas e ações do governo nas áreas da saúde, previdência, educação, moradia, saneamento, meio ambiente, energia e transporte, entre outras.

No entanto, é preciso zelar sempre para que os princípios constitucionais sejam observados e para que os recursos arrecadados possam ser aplicados em obras e serviços que atendam às necessidades da população como um todo, e, principalmente, da parcela mais pobre.

3 A HISTÓRIA DO TRIBUTO NO BRASIL

3.1 Época das descobertas e das primeiras expedições (1500-1532)

O primeiro ônus fiscal suportado pelo Brasil refere-se à indústria extrativa (extração do pau-brasil). A Coroa Portuguesa, desde o início, considerou o pau-brasil como monopólio real, autorizando sua extração mediante o compromisso de que o extrator erguesse fortificações ao longo da costa, iniciasse a colonização e pagasse, a título de tributo, uma quantia pré-estipulada.

3.2 Época das capitanias hereditárias (1532-1548)

Posteriormente, com o propósito de resguardar as terras recém-descobertas, o então soberano português D. João III, resolveu povoar o Brasil servindo-se dos nobres e fidalgos portugueses. Em 10 de março de 1534, o litoral do Brasil foi dividido em quinze partes, atribuídas a donatários (capitão, chefe superior), com direito de sucessão – por isso denominadas capitanias hereditárias.

Nessa época, os tributos eram divididos da seguinte forma:

a) **Rendas do Real Erário** (Portugal):

Erário: dinheiro público; bens oficiais.

- monopólio do comércio do pau-brasil, de especiarias e drogas;
- direitos régios cobrados nas alfândegas reais sobre importação e exportação de mercadorias (em geral 10% do valor comerciado);
- quinto (20% do valor obtido pela extração) dos metais e pedras preciosas (ouro, cobre, prata, coral, pérola, chumbo, estanho, etc.);
- dízimo (10% do valor obtido com a venda) do pescado e das colheitas de todos os produtos da terra, colhidos ou fabricados e um imposto cobrado sobre cada índio tornado escravo.

b) **Rendas do donatário** (capitão-mor e governador):

- monopólio das explorações de moendas d'água e de quaisquer outros engenhos;
- direitos de passagem dos rios (barcagem);
- quinto (20%) do produto do pau-brasil, especiarias e drogas;
- dízimo do quinto (2%) dos metais e pedras preciosas que se encontrassem na capitania;
- redízima (ou seja, 10% da dízima, ou ainda 1%) de todas as rendas da Coroa.

Nesse período, não existia nenhuma organização fiscal e os tributos eram pagos *in natura* ou em espécie, sendo enviados para Portugal.

3.3 Época do Governo-Geral (1548-1763)

Os tributos continuavam sendo cobrados pelos “rendeiros” (cobradores de rendas), que possuíam poderes em demasia, inclusive para prender qualquer contribuinte remisso e com atraso em suas obrigações fiscais. Esses tributos eram pagos em produtos *in natura*, como dito anteriormente, servindo de moeda subsidiária, vários produtos como açúcar, tabaco, cravo, pano de algodão, farinha, carne salgada, couro, pau-brasil, entre outros.

A moeda que corria no Brasil era a portuguesa (o “real” ou o “cruzado”), que não era utilizada para pagamento de tributos. Não existia um sistema tributário ou mesmo uma organização fiscal.

3.4 Época da Corte Portuguesa e do Reino Unido (1763-1822)

Quando as tropas de Napoleão Bonaparte, imperador da França, invadiram Portugal, a família real portuguesa fugiu para o Brasil, iniciando um novo período histórico na colônia: o Brasil passa a ser, de fato e de direito, a sede da monarquia portuguesa (1808-1815). Nessa fase, foram tomadas várias medidas de cunho político e econômico e criadas instituições com vistas ao estabelecimento da administração real na então colônia.

O Príncipe D. João VI, ao chegar à Bahia, em 24 de janeiro de 1808, abre os portos do Brasil às nações amigas, liberando a atividade comercial, até então permitida apenas com Portugal. A partir desse momento, permitiu-se o ingresso no Brasil de produtos estrangeiros, criando-se a aduana brasileira.

A mudança da família real para o Brasil trouxe grandes despesas para os cofres públicos com instituição de novos serviços exigindo, por consequência, o aumento das alíquotas dos tributos já existentes ou a criação de novos, a cada novo serviço prestado, na modalidade que hoje denominamos taxa.

3.5 Brasil independente (1822)

Foi somente após a decretação do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 que foram traçados os limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional. A partir de então sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias.

Com a evolução das concepções de Estado e a criação de novas cartas constitucionais, os tributos passaram a ser definidos tendo em vista o bem-estar social. Cada vez mais, foram sendo criadas leis para definir a aplicação social dos recursos arrecadados com os tributos.

3.6 Tributação no Brasil República

3.6.1 Da república velha ao final do Era Vargas

No Brasil República a estrutura tributária herdada do Brasil Império foi mantida com poucas modificações. A economia era baseada na atividade agrícola e a principal fonte de recursos do Estado era proveniente da tributação sobre o imposto de importação.

O imposto sobre o consumo foi criado ainda no final do século XIX e o imposto sobre a renda foi instituído em 1924.

A Constituição de 1934 promoveu a evolução da estrutura tributária do país, passando a predominar os impostos internos sobre produtos. Os Estados foram dotados de competência privativa para instituir e arrecadar o imposto de vendas e consignações.

Em 1940, as Leis Constitucionais alteraram o sistema tributário visando a criação de bases tributárias que atendessem às necessidades de crescimento do país, iniciado nos anos 30 e capitaneado pela ditadura Vargas, que adotou a política de nacionalismo econômico. O imposto sobre vendas e consignações tornou-se a principal fonte de recursos dos Estados, superando o imposto de importação. Este, a partir da década de 1950 passou a ser utilizado como instrumento de política econômica, ou seja, assumindo uma função extrafiscal.

3.6.2 A política tributária na década de 1950 e no período da ditadura militar

O esforço de industrialização, a partir da década de 1950, ocasionou crescimento das despesas, que não foi acompanhado pela elevação das receitas e resultou em grave crise econômica, ampliando a crise política e culminando no golpe militar de 1964.

A política tributária do Regime Militar visou ampliar os recursos por meio do aumento da arrecadação de impostos para promover o crescimento acelerado no país. A legislação tributária federal foi reformada com o objetivo de tornar-se racional e simplificada, a partir da Emenda Constitucional nº 18/65, que criou as bases para a edição do Código Tributário Nacional – CTN, em 1966 (Lei 5.172/66).

As modificações realizadas resultaram no equacionamento temporário das finanças públicas. A elevação da carga tributária de 8,6% em 1962 para 12% do PIB, em 1965, foi suficiente para sustentar os gastos do Estado. Os tributos cobrados dos setores empresariais, que representavam a sustentação política do governo militar, foram reduzidos para estimular o crescimento. A legislação tributária foi estruturada como um sistema moderno o suficiente para tornar-se um instrumento da estratégia de crescimento acelerado, conhecido como “milagre brasileiro” mediante incentivos fiscais para o setor produtivo, privilegiando a acumulação privada em detrimento da equidade tributária.

3.6.3 Tributação a partir da Constituição de 1988

A Constituição Federal de 1988 ampliou e garantiu os direitos sociais. Para isso foi necessário instituir e aumentar tributos mediante a Legislação Ordinária, o que elevou substancialmente a carga tributária. Esse fato ocorreu sem, contudo, resolver a questão da equidade tributária.

Nos capítulos seguintes será apresentado o Sistema Tributário Nacional vigente.

4. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

4.1 A Legislação Tributária Nacional

A Constituição Federal consagra os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional (CTN), definindo as limitações ao poder de tributar; a competência para a instituição de tributos; e a repartição das receitas tributárias. Aos entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a Carta Magna outorgou o poder de criar, modificar ou extinguir os tributos, por meio de lei, de acordo com as diretrizes estabelecidas.

Pode-se ilustrar a hierarquia da legislação tributária nacional como um edifício projetado em forma de uma pirâmide, cujo ápice é a Constituição Federal. Em um andar abaixo estão as Leis Complementares, dentre estas, o Código Tributário Nacional (CTN), que contém as normas gerais aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, pertinentes aos tributos, fixando os fatos geradores e seus principais aspectos.

Descendo mais um andar no edifício tributário, estão as normas ordinárias que constituem as Leis Ordinárias (da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, dependendo da competência tributária), que criam os tributos, viabilizando os princípios e regras estabelecidos nos níveis hierárquicos superiores, estabelecendo detalhadamente as obrigações e os direitos dos contribuintes.

Finalmente, vêm os atos legais chamados executórios (porque tornam exequíveis as leis ordinárias), como os Decretos (expedidos pelos chefes dos Poderes Executivos), as Portarias (expedidas pelos ministros e secretários de Governo), as Instruções Normativas, Ordens de Serviços, etc. (expedidas pelos chefes das repartições). São denominados atos legais, porque não podem dispor diversamente do previsto nas leis.

Assim, em respeito à hierarquia das normas jurídicas, as leis tributárias precisam observar fielmente alguns princípios expressos na Constituição Federal, de modo a alcançar, de maneira justa e harmônica, as diversas manifestações de riqueza que se materializam sob a forma da renda auferida, do consumo e do patrimônio acumulado pelas pessoas, sejam naturais ou jurídicas.

A estrutura hierárquica das leis quanto à sua aplicabilidade é um dos grandes problemas do nosso Sistema Tributário: há leis que estão em conflito com determinados princípios constitucionais.

4.2 Princípios constitucionais tributários

Os princípios constantes do texto constitucional podem ser assim enunciados:

- **Princípio da legalidade (CF, art. 150, I)**

Tem por finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos, uma vez que, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria administração pública. A legalidade, como princípio fundamental do Estado de Direito, não se restringe a vedar ou proibir a tributação sem lei, mas, fundamentalmente, garantir, a todo cidadão, segurança jurídica, econômica e social.

- **Princípio da anterioridade da lei (CF, art. 150, III, b e c)**
Proíbe a exigência de tributo ou seu aumento “no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu”, a fim de evitar que o contribuinte seja surpreendido pela majoração da carga tributária. É o corolário do princípio da não surpresa.
- **Princípio de irretroatividade da lei (CF, art. 150, III, a)**
Esse princípio é também um princípio geral de Direito. Visa impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. A lei não retroage, a menos que seja benigna ao contribuinte.
- **Princípio da isonomia**
Trata-se da igualdade de todos perante a lei. Esse princípio aparece no *caput* do art. 5º da CF como um dos cinco direitos fundamentais.
- **Princípio da uniformidade da tributação (CF, art. 151, I)**
“É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município.” A Constituição Federal permite, entretanto, que a União exerça uma política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões do País.
- **Princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º)**
Visa à justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menor capacidade econômica. Esse princípio atende ao imperativo da redistribuição de renda. Em respeito a esse princípio, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando conformar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte.
- **Princípio da proibição de confisco (CF, art. 150, IV)**
Busca proteger o contribuinte contra a possibilidade de o ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou a sua renda. A análise de cada caso é que permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes.

4.3 Limitações constitucionais – as imunidades tributárias

Conceitualmente, imunidade define-se como a não incidência de tributos em determinadas situações. Na Constituição Federal, as imunidades encontram-se no art. 150, VI. São elas:

- a) **Imunidade recíproca ou intergovernamental**, que se traduz pela proibição aos entes tributantes de instituírem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços uns dos outros, como forma de proteção do sistema federativo;

b) **Imunidade para templos de qualquer culto**, para preservação da liberdade religiosa no país;

c) **Patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais de trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social**. No caso dos partidos políticos, a imunidade visa proteger o regime democrático, enquanto para as entidades sindicais o objetivo é fortalecer a classe laboral. Já para as instituições de educação, o que se quer é justamente difundir o ensino e a cultura e para as de assistência social, o incentivo a atividades de benemerência;

d) **Livros, jornais, periódicos e o papel para sua impressão**. Neste caso, o bem a ser protegido é a livre manifestação do pensamento, acesso à informação e difusão da cultura.

4.4 Outros princípios, garantias e limitações constitucionais ao poder de tributar

Princípio da Transparência Tributária (CF, art. 150, § 5º)*

“A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.”

Todos nós somos contribuintes e temos o direito de saber qual o montante dos tributos que está contido no valor das mercadorias e serviços que adquirimos.

***Direito regulamentado pela Lei nº 12.741/12.**

O princípio constitucional que determina a transparência tributária foi regulamentado mediante a publicação da Lei 12.741/2012, conhecida como lei da transparência tributária, que determina as medidas de esclarecimento ao consumidor sobre os tributos incidentes nas mercadorias e serviços.

Foi definido pela lei da transparência tributária que deverá constar, dos documentos fiscais ou equivalentes, a informação referente ao valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda. A informação deve ser feita em relação a cada mercadoria ou serviço, separadamente, inclusive nas hipóteses de regimes jurídicos tributários diferenciados dos respectivos fabricantes, varejistas e prestadores de serviços, quando couber.

A informação poderá constar de painel afixado em local visível do estabelecimento, ou por qualquer outro meio eletrônico ou impresso, de forma a demonstrar o valor ou percentual, ambos aproximados, dos tributos incidentes sobre todas as mercadorias ou serviços postos à venda.

É direito do cidadão saber quanto é pago de tributo em cada mercadoria. Ao conhecer o montante de tributos pagos, o cidadão se conscientiza quanto ao seu papel no financiamento das atividades estatais. A conscientização pode ser um estímulo a mais para a participação democrática na formulação, fiscalização e controle dos gastos efetuados pelo

Estado para o fornecimento dos bens e serviços públicos. A expectativa é de que cresça na sociedade a certeza de que todos os bens e serviços públicos são do povo e existem em função do tributo pago.

Outras limitações constitucionais

A Constituição prevê, exhaustivamente, quais são os impostos de competência de cada ente político da Federação. Assim, nenhum outro imposto poderá ser criado além daqueles expressamente previstos no texto constitucional. Essa garantia admite apenas uma exceção. Trata-se da competência residual da União para instituir:

- Outros impostos, “desde que sejam não cumulativos e que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição;” (CF, art. 154, I).
- Impostos extraordinários, “na iminência ou no caso de guerra externa, (...) compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação” (CF, art. 154, II).

5. TRIBUTO

5.1 Conceito de tributo

A palavra “tributo” deriva do latim *tributum*. Diz respeito ao que, por dever, é entregue ao Estado.

De acordo com o Código Tributário Nacional – CTN:

“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.” (Art. 3º, CTN, Lei 5.172/66).

De acordo com o art. 5º, do CTN, os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Explicando melhor o que é tributo:

<i>toda prestação pecuniária compulsória</i>	todo pagamento obrigatório ao Estado;
<i>em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir</i>	o pagamento é efetuado em dinheiro, mas a lei poderá admitir que ele seja feito por meio de algo de valor equivalente à moeda ou nela conversível;
<i>que não constitua sanção de ato ilícito</i>	tributo não é penalidade por infração; multa, sim, constitui sanção pecuniária decorrente de ato ilícito;
<i>instituída em lei</i>	Sem lei que o institua, não existe tributo (princípio da legalidade);
<i>cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.</i>	a cobrança deve ser realizada conforme determina a lei, não comportando discricionariedade do administrador público.

5.2 Características dos tributos

São devidos a um ente público (União, Estado, Distrito Federal ou Município);	têm fundamento jurídico no poder soberano do ente tributante;	sua finalidade é servir de meio para o atendimento às necessidades financeiras do Estado de modo que este possa realizar sua função social.
---	---	---

Poder soberano: poder conferido pela Constituição.

Ente tributante: ente político (União, Estado, Distrito Federal e Município) designado pela Constituição com o poder criar e cobrar impostos.

5.3 Classificação dos tributos

Os tributos classificam-se em vinculados e não vinculados.

Tributos vinculados

Os tributos vinculados são aqueles cuja cobrança se justifica pela existência de uma determinada atividade do Estado, voltada diretamente para o particular que pagou o tributo, beneficiando-o de alguma forma. Ou seja, exigem uma contraprestação estatal. São tributos vinculados, as taxas e as contribuições de melhoria.

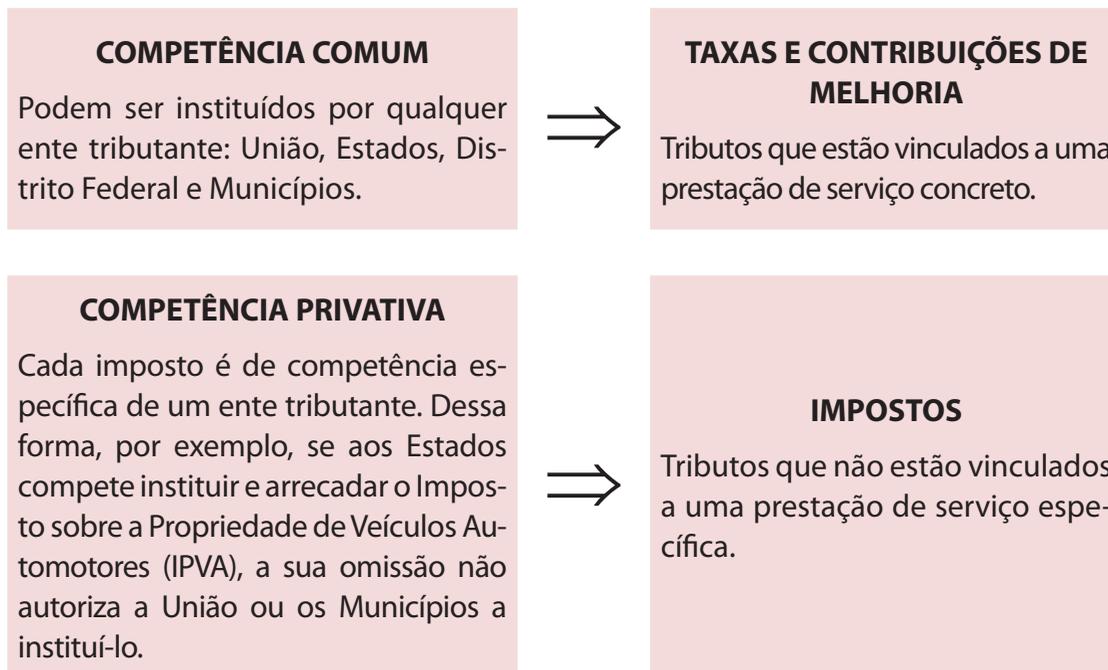
O Estado poderá cobrar uma taxa ou uma contribuição de melhoria caso um determinado serviço público, como a coleta de lixo, o fornecimento de água tratada, a emissão de um passaporte ou a realização de uma obra pública, resultar em vantagem direta para o particular.

Tributos não vinculados

Os tributos não vinculados são aqueles cobrados pelo Estado sem a exigência da contraprestação de serviços ou obras ao contribuinte em específico. O Estado, pelo seu poder de império, cobra esse tipo de tributo para obter recursos para financiar suas atividades.

O retorno à sociedade pelo pagamento de tributos ocorre por meio de benefícios e vantagens indiretas provenientes da ação do Estado na busca da realização do bem comum. Os tributos não vinculados são os impostos especificados na legislação tributária.

Os tributos podem ser de competência comum ou privativa:



5.4 Espécies de Tributos

O art. 5º do CTN define que são 3 as espécies tributárias:

- os impostos;
- as taxas;
- as contribuições de melhoria.

Importante notar que, para a natureza jurídica do tributo, o relevante é o seu fato gerador (CTN, art. 4º), sendo de menor importância o seu nome ou a destinação do produto de sua arrecadação.

Na Constituição Federal são previstas duas outras figuras tributárias que se encaixam perfeitamente na definição de tributo anteriormente descrita e que são tratadas da mesma forma que os tributos, como se tributos fossem.

São elas:

- os empréstimos compulsórios (art. 148); e
- as contribuições especiais ou parafiscais (art. 149).

5.4.1 Impostos

O cidadão comum costuma designar por imposto toda e qualquer exigência vinda do poder público. Entretanto, imposto possui um conceito mais restrito, sendo uma das espécies de tributo previstas pela Constituição.

O imposto é a quantia em dinheiro legalmente exigida pelo poder público, que deverá ser paga pela pessoa física ou jurídica a fim de atender às despesas feitas em virtude do interesse comum, sem levar em conta vantagens de ordem pessoal ou particular.

Segundo o CTN, art. 16, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Os impostos podem ser diretos ou indiretos, progressivos ou regressivos.

IMPOSTOS	
DIRETO	PROGRESSIVO
É aquele em que a pessoa que paga (contribuinte de fato) é a mesma que faz o recolhimento aos cofres públicos (contribuinte de direito). Exemplos: IRPJ, IRPF, IPVA e IPTU.	O tributo é progressivo com relação à renda quando sua alíquota aumenta em razão do crescimento do valor do objeto tributado, ou seja, o valor aumenta de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Existem alíquotas diferenciadas que aumentam à medida que os rendimentos ficam maiores. Exemplos: IRPF e IRPJ.
INDIRETO	REGRESSIVO
É aquele em que o contribuinte de fato não é o mesmo que o de direito. O exemplo clássico é o ICMS. É falsa a ideia de que o comerciante é sempre quem paga esse imposto; em geral, ele simplesmente recebe do consumidor e recolhe ao Estado o imposto que está embutido no preço da mercadoria vendida. Exemplos: ICMS, IPI e ISS.	O tributo é regressivo em relação à renda do contribuinte quando a proporção entre o imposto a pagar e a renda decresce com o aumento do nível de renda, ou seja, não considera o poder aquisitivo nem a capacidade econômica do contribuinte. A regressividade é uma característica dos impostos indiretos, como aqueles que incidem sobre o consumo, onde as alíquotas dos impostos são as mesmas para todos os indivíduos independentemente dos níveis de renda individuais. Exemplo: ICMS.

Legenda:

IRPJ: Imposto sobre a Renda – Pessoa Jurídica

IRPF: Imposto de Renda – Pessoa Física

IPVA: Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

IPTU: Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

ICMS: Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados

ISS: Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza

O ICMS e o IPI são tributos indiretos e regressivos. Isso significa que, proporcionalmente, quem ganha menos paga mais. Independentemente da capacidade contributiva, todos pagam o mesmo valor do imposto, que está embutido no preço de um produto.

5.4.2 Taxas

As taxas “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição” (CTN, art. 77).

Fato gerador: é uma situação prevista em lei que, se acontecer, provocará o nascimento da obrigação tributária.

Como se observa, as taxas exigem uma atuação estatal direta em relação ao contribuinte e o seu valor deverá limitar-se ao custo do serviço prestado, sob pena de seu excesso configurar imposto.

Os serviços públicos específicos são aqueles prestados de forma própria, não genérica, ou seja, que estão estruturados espécie por espécie. Exemplo: serviço de recolhimento de lixo, originando a taxa de coleta de lixo. Fica vedada, assim, a cobrança de uma taxa de “serviços gerais”, na qual se torne impossível para o particular a identificação do serviço que lhe está sendo prestado.

Não é necessário, contudo, que o particular faça uso de fato do serviço (utilização efetiva) para que dele seja cobrada a taxa. Basta simplesmente que o serviço seja posto à sua disposição (utilização potencial). É o caso, por exemplo, de uma rua possuir rede de esgoto e um dos moradores não a utilizar porque possui fossa particular. Como o serviço foi potencialmente colocado à sua disposição, a taxa é exigível.

O art. 77 do CTN admite a existência de duas modalidades distintas de taxas:	Taxas de fiscalização: decorrem do exercício do poder de polícia pelo ente estatal. Exemplo: taxas de publicidade, de localização de estabelecimento comercial e taxa de licença para construção de imóveis, cobradas pelo Município.
	Taxas de serviços: são aquelas que têm como fato gerador a utilização de determinados serviços públicos. Exemplos: taxa de emissão de passaporte, taxa de coleta de lixo, taxa para emissão de certidão de bons antecedentes.

Poder de polícia: é o poder que o Estado tem de fiscalizar e limitar a liberdade dos particulares tendo em vista o interesse público. Trata-se de um poder disciplinador, que lhe permite intervir nas atividades dos seus cidadãos para garantir a ordem e a segurança, de sorte a tornar viável a vida em sociedade.

5.4.3 Contribuição de melhoria

A contribuição de melhoria é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

Sua justificativa jurídica está no princípio da vedação ao enriquecimento sem causa. Não é tarefa do Estado patrocinar a valorização de imóveis particulares e, conseqüentemente, o enriquecimento econômico de determinado cidadão, em detrimento dos outros.

Por esse motivo, sempre que a obra pública realizada proporcionar a valorização do imóvel do particular, é lícito ao Estado “recuperar o enriquecimento ganho” por meio da contribuição de melhoria.

Tem em comum com as taxas pelo fato de ser tributo vinculado a uma prestação estatal. No entanto, dessas difere em dois pontos expressivos: pressupõe a realização de obra pública e não serviços públicos e depende de um fator intermediário, que é a valorização do imóvel.

A contribuição de melhoria pode ser instituída e cobrada por quaisquer dos entes tributantes, desde que, evidentemente, seja realizada a obra pública que dá sustentação ao fato gerador desse tributo.

5.4.4 Contribuições especiais ou parafiscais

A competência para a instituição de tais contribuições é exclusiva da União (CF, art. 149, *caput*), ressalvada a possibilidade de Estados-Membros e Municípios instituírem contribuição social, descontada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (CF, art. 149, § 1º).

Ainda conforme o artigo 149 da CF/88, essas contribuições se desdobram em:

- contribuições sociais;
- contribuições de interesse de categorias profissionais;
- contribuições de interesse de categorias econômicas.

Contribuições sociais³

A **contribuição social** é a fonte de financiamento do sistema de seguridade social, responsável pelos serviços prestados pelo Estado em decorrência dos direitos sociais presentes no texto constitucional (CF, arts. 194 a 195).

Entre as contribuições sociais existentes em nosso país, temos:

PREVIDENCIÁRIA	Contribuição de empregados, empregadores, contribuintes individuais e segurados facultativos para o INSS, calculada sobre a respectiva remuneração
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
PIS	Programa de Integração Social
Pasep	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

No Brasil, a Seguridade Social propõe-se a assegurar os direitos relativos à Saúde, à Previdência e à Assistência Social. A Constituição de 1988 determinou, para cada uma dessas áreas, princípios específicos e diferentes objetivos.

³ Fontes:

<http://cac-php.unioeste.br/projetos/gpps/midia/seminario2/trabalhos/servico_social/MSS08.pdf>.

<<http://www.avozdocidadao.com.br/detailAgendaCidadania.asp?ID=3117>>.

<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/orc2013/Orcamento_Federal_Alcance_de_Todos_2013_Web_31.08.12.pdf>.

<https://www.portalsof.planejamento.gov.br/sof/orc_2013/orcamento_2013>.

<<http://fundacaoanfi.org.br/site/wp-content/uploads/2012/06/Analise-Seguridade-2011.pdf>>.

<http://www.anfi.org.br/publicacoes/livros/includes/livros/arqs-pdfs/2011_Economia_dos_municipios.pdf>.

Obras consultadas:

FRANÇA, ÁLVARO SÓLON DE. *A Previdência social e a economia dos municípios*. 6. ed. Brasília: ANFIP, 2011.

NOGUEIRA, V. M. R. *Assimetrias e tendências da seguridade social brasileira*. Serviço Social e Sociedade nº 65. São Paulo: Cortez, 2001.

A Saúde é definida como direito de todos e dever do Estado, a ser disponibilizada mediante ações que visem reduzir os riscos de doença e seus agravamentos. Regem os programas de Saúde Pública os princípios da igualdade e universalidade do atendimento. O acesso à saúde, portanto, deve ser garantido a todos e de forma igualitária e gratuita.

A Assistência Social tem como fundamentos os princípios da solidariedade e da dignidade humana, sendo garantido o acesso gratuito à sua prestação, com proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice, aos deficientes e à reintegração ao mercado de trabalho daqueles que necessitarem.

A principal diferença entre as atividades da saúde e da assistência social é que a saúde tem o caráter de universalidade mais amplo do que o previsto para a assistência social. A assistência social visa garantir meios de subsistência às pessoas que não tenham condições de suprir o próprio sustento, com especial atenção às crianças, velhos e deficientes, independentemente de contribuição à seguridade social.

A Lei Orgânica da Assistência Social – LOAS – priorizou dois segmentos sociais para uma proteção especial, com um benefício mensal. Essa renda de subsistência, equivalente ao salário mínimo, protege a pessoa portadora de deficiência e o idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família. Para os idosos, esse benefício consegue promover a cidadania que a aposentadoria rural promove no campo, universalizando uma renda de prestação continuada para aquela parcela mais pobre que foi excluída dos benefícios previdenciários, pelo acesso precário ao mercado de trabalho.

A Previdência Social, prevista na Constituição Federal como um direito social, organiza-se em três regimes: Regime Geral de Previdência Social (RGPS), Regime Próprio de Previdência do Servidor (RPPS) e Regime de Previdência Complementar (RPC), sendo os dois primeiros públicos, e o último, privado. É um seguro social que garante ao segurado contribuinte e a seus dependentes, uma renda por impossibilidade de trabalhar a partir de eventos de doença, invalidez, idade avançada, morte, desemprego involuntário, maternidade e reclusão.

Os princípios e diretrizes da Previdência Social são baseados na universalidade de participação nos planos previdenciários, mediante contribuição; valor da renda mensal dos benefícios que sejam substitutos do salário de contribuição ou do rendimento do trabalho do segurado, não inferior ao do salário mínimo. A Constituição Federal prevê a seletividade e a distributividade dos serviços prestados.

Estudos demonstram que a Previdência Social é a responsável pela sobrevivência econômica da maioria dos municípios brasileiros. Em quase 70 por cento desses municípios, a soma dos benefícios previdenciários supera o Fundo de Participação dos Municípios (FPM). Portanto, grosso modo, de cada três cidades brasileiras, em duas os benefícios do INSS superam as transferências do FPM. Dos 5.566 municípios pesquisados, segundo consta na base de dados do MPS e do Tesouro Nacional, 3.875 (69,6%) possuíam valor de benefícios pagos superiores ao FPM. Em 4.589 municípios (82% do total), os pagamentos da Previdência superam a arrecadação.

A Seguridade Social é, portanto, a maior política de transferência de renda do Brasil, por meio dos programas da Previdência Social e Assistência Social.

Contribuições de interesse de categorias profissionais

São contribuições instituídas no interesse de profissões legalmente regulamentadas, destinadas a custear as atividades de controle, fiscalização e disciplina do exercício profissional.

Enquadram-se aqui as anuidades cobradas pelos Conselhos Federais que registram, regulam e fiscalizam o exercício de profissões (ex.: engenheiros, advogados, médicos, corretores, contadores, etc.).

Contribuições de interesse de categorias econômicas

São contribuições compulsórias cobradas de empregadores e empregados para o repasse a órgãos de defesa de seus interesses (sindicatos e entidades de ensino e de serviço social (Senai, Sebrae, Sesi, entre outros).

Enquadra-se nesse conceito a contribuição sindical (Decreto-Lei nº 2.377, de 8/7/1940), descontada de todo trabalhador e empregador em favor dos sindicatos respectivos.

5.4.5 Empréstimos compulsórios

O aspecto mais relevante e diferenciador desta espécie tributária é ser restituível, ou seja, o tributo pago deve ser devolvido ao contribuinte. No entanto, também requer capacidade contributiva e lei complementar que o estabeleça.

Como a Constituição Federal não indicou explicitamente o fato gerador do empréstimo compulsório, poderá a lei eleger um fato específico ou escolher a mesma base de imposição de outros tributos.

Somente a União pode instituir empréstimos compulsórios e, ainda assim, em uma das seguintes hipóteses previstas no art. 148 da CF.	a) "atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;"
	b) "no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional."

6. OS IMPOSTOS NO BRASIL

São muitas as classificações em que podem ser enquadrados os impostos no Sistema Tributário Nacional. Para efeito do presente estudo, quer-se destacar a principal função de cada imposto dos três entes federativos, de acordo com a sua competência definida na Constituição Federal.

Para tanto, define-se como **função fiscal**, aquela que objetiva primordialmente carrear recursos para os cofres públicos, para financiar as atividades do Estado. Por outro lado, os impostos também exercem uma **função** denominada **extrafiscal**, quando sua finalidade não é propriamente arrecadatória e sim visa induzir benefícios sociais ou provocar intervenções na economia, ou resguardar o meio ambiente, ou ainda proteger a saúde da população.

Como toda classificação, a que se refere à função dos impostos indica uma finalidade primordial, mas nunca a sua exclusiva função, que tenha o condão de afastar todas as demais.

6.1 Impostos da União

IMPOSTOS DA UNIÃO (Art. 153, CF)	<ul style="list-style-type: none">• I – Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros• IE – Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais e Nacionalizados• IR – Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza• IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados• IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários• ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural• IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas
-------------------------------------	--

Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II

Este imposto tem como fato gerador a entrada no território nacional de bens vindos de outros países e, obviamente, é de competência da União em função da necessidade de se uniformizar as importações em todo o território. Sua função é nitidamente extrafiscal, na medida em que seu objetivo principal é proteger a indústria nacional.

Imposto sobre a Exportação de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE

O fato gerador deste imposto é a saída do território brasileiro para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados. Assim como o Imposto de Importação, não possui função arrecadatória, destinando-se precipuamente a assegurar o abastecimento interno, ou produzir superávit na balança comercial, ou, ainda, estimular a concorrência interna, funções essencialmente extrafiscais.

Não é um imposto muito utilizado, uma vez que pode acabar retirando a competitividade do produto nacional no mercado internacional.

Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR

O IR é o mais representativo tributo direto da União, pois incide sobre todas as rendas e proventos de qualquer natureza, de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes. É progressivo, na medida em que há alíquotas diferenciadas que aumentam em proporção aos rendimentos tributáveis auferidos.

Ao olhar para os princípios que orientam o Imposto de Renda da Pessoa Física é interessante observar que se trata do imposto, dentro de nossa estrutura tributária, que mais tenta se aproximar do ideal de justiça fiscal, na medida em que considera as condições pessoais de cada contribuinte para apurar a base tributável. Isso fica demonstrado pela possibilidade de se deduzir as despesas necessárias à manutenção do indivíduo e de sua família, como por exemplo, as despesas médicas, despesas com instrução, dependentes, etc., além da progressividade expressa nas quatro alíquotas de sua tabela.

Seu principal fato gerador é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda (decorrente do capital ou trabalho ou de ambos). No caso do Imposto de Renda Pessoa Jurídica a base é o lucro das empresas.

A finalidade deste imposto é claramente fiscal, constituindo-se na principal fonte de receita tributária da União, mas também representa um importante instrumento de redistribuição de renda, ou seja, também possui efeito extrafiscal.

Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI

O IPI é o imposto que incide sobre produtos, nacionais ou estrangeiros, que passam por qualquer etapa de industrialização que lhes modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoamento para consumo.

A legislação brasileira especifica os seguintes processos na industrialização: transformação, beneficiamento, montagem, renovação, acondicionamento ou reacondicionamento. Para caracterizar a operação como industrialização, é irrelevante o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados.

É um imposto indireto pois apesar do contribuinte de direito ser a empresa em cada etapa da industrialização, de fato quem suporta o seu pagamento é o consumidor já que seu valor pode ser embutido no preço. A nota fiscal traz o valor do IPI destacado.

Outra característica do IPI é a da **seletividade**, qual seja, suas alíquotas variam na medida inversa da **essencialidade** do produto.

Em termos da função precípua deste imposto, pode-se dizer que tem importante papel na arrecadação federal, mas em paralelo apresenta decisiva função na regulação do mercado, que fica facilitada pela faculdade dada ao Poder Executivo da União de alterar suas alíquotas, como ocorreu recentemente com os veículos e os produtos da linha branca.

Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF

A principal função do IOF é servir de instrumento de política econômica, mas também enseja a arrecadação de somas significativas. Um dos exemplos mais comuns de sua utilização como mecanismo de política econômica é o aumento de sua alíquota com o objetivo de controlar o processo inflacionário ou de regular o câmbio.

Trata-se de imposto cobrado sobre operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários.

Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

O ITR é o imposto cobrado sobre a propriedade rural. Com a Constituição de 1988, o produto da arrecadação do ITR passou a ser repartido igualmente entre União e Município, permanecendo, no entanto, na competência tributária federal. As alíquotas são variáveis em função de critérios como a localização, a área total da propriedade, o percentual de utilização da área, e incidem sobre o valor da terra nua. Os municípios que celebrarem convênio com a União para realizarem a administração do imposto (cobrança e fiscalização) terão o direito à percepção de 100% do ITR incidente sobre as propriedades rurais localizadas em seu território.

Sua função é claramente extrafiscal, auxiliando a disciplinar a propriedade rural, como forma de buscar a efetivação da função social da propriedade. Objetiva combater latifúndios improdutivos, em especial pela aplicação do critério da progressividade no estabelecimento de suas alíquotas. Além disso, não incide sobre pequenas glebas rurais, quando a exploração ficar a cargo do proprietário e de sua família, desde que não possua outro imóvel.

Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, inciso VII, atribui à União competência para instituir imposto sobre grandes fortunas, nos termos de Lei Complementar. Entretanto, até agora esse imposto não foi instituído, nem editada a Lei Complementar para definir o que se deve entender como grande fortuna. Lembrando sempre que a Constituição não cria tributo, apenas prevê a competência dos entes políticos da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para fazê-lo, cabendo somente à lei sua instituição.

6.2 Impostos dos Estados e do Distrito Federal

IMPOSTOS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL (Art. 155/CF)	ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
	IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
	ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos

Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviço de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

O ICMS é o mais importante imposto estadual porque representa uma expressiva fonte de receita tributária, podendo chegar a mais de 90% do total arrecadado pelos Estados.

Tem por fato gerador a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação. Tem como principal característica a não cumulatividade.

O ICMS possui alíquotas internas e interestaduais. As alíquotas do ICMS têm limites fixados em Resolução do Senado Federal. Os benefícios fiscais são condicionados à aprovação de todos os Estados mediante convênio celebrado no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ.

Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA

Embora se trate de imposto de competência estadual, o produto da arrecadação do IPVA é dividido igualmente entre o Estado e o Município em que o veículo for emplacado. Portanto, todo munícipe consciente deve emplacar seu veículo no município onde reside, por que, do contrário, 50% do valor do imposto incidente irá para o município onde está localizado o revendedor do veículo.

Com a possibilidade de haver alíquotas diferenciadas conforme o tipo e utilização do veículo poderia inferir-se certa progressividade do imposto, mas esta não chega a estar explícita na Constituição, o que leva à conclusão de que também o IPVA assume uma função tanto fiscal como extrafiscal.

Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de quaisquer Bens ou Direitos – ITCMD

O ITCMD é um imposto pago por quem recebe heranças, legados ou doações. As alíquotas incidem sobre o valor venal dos bens ou direitos.

Trata-se de um dos mais antigos impostos da história. No Brasil, não observa o princípio da justiça fiscal, porque tributa tanto pequenas heranças como heranças bilionárias com as mesmas alíquotas, faltando-lhe, portanto, observar o princípio da progressividade, o que desestimularia o acúmulo de riqueza e concentração de renda.

6.3 Impostos dos Municípios e do Distrito Federal

IMPOSTOS DOS MUNICÍPIOS E DO DISTRITO FEDERAL (Art. 156/CF)	IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
	ISS – Imposto sobre Serviços
	ITBI – Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis <i>Inter Vivos</i>

Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU

É um imposto patrimonial que incide sobre o valor venal dos imóveis urbanos. A Constituição Federal admite a utilização de **alíquotas progressivas** com o objetivo de fazer com que a **propriedade atenda à sua função social**, mas, por se tratar de imposto da esfera municipal, esta progressividade deve estar prevista na lei ordinária municipal.

Tais alíquotas são estabelecidas pela lei municipal, em geral, maiores para os imóveis não construídos (terrenos). A Constituição Federal admite três formas de progressividade: no tempo, para punir a especulação imobiliária em propriedades urbanas não edificadas, não utilizadas ou subutilizadas (art. 182, § 4º, II); em razão do valor do imóvel (art. 156, § 1º, I) e em razão da localização do imóvel (art. 156, § 1º, II).

Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza – ISS

O ISS tem como fato gerador a prestação de serviços, não compreendidos na área de incidência do ICMS, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Estão sujeitos a pagamento do ISS os serviços prestados por médicos, dentistas, psicólogos, costureiras, cabeleireiros, esteticistas, massagistas, advogados, contadores, barbeiros, corretores, tradutores, e os serviços relacionados com revelação de filmes e fotografia, estabelecimentos de ensino, lavanderia, cobranças diversas, transportes intermunicipais, hotelaria, jardinagem e outros prestadores de serviços.

Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos*, a qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acesso Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, exceto os de garantia, bem como Cessão de Direitos a sua aquisição – ITBI

O ITBI é um imposto que incide sobre a transmissão de bens imóveis *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, ou seja, decorrente da operação de compra e venda. Difere do ITCMD cujo fato gerador é transmissão por doação e *causa mortis*.

6.4 Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, previsto na Lei Complementar nº 123 de 2006, aplicável às Microempresas (ME) e às Empresas de Pequeno Porte (EPP). Fundamenta-se na própria Constituição Federal, que prevê um tratamento diferenciado e favorecido para estas empresas (art. 146, 170 e 179 da CF), como forma de incentivá-las pela simplificação de suas obrigações.

O Simples Nacional é administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios, num exemplo de gestão compartilhada que favorece a integração entre União, Estados e Municípios.

O enquadramento como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte é estabelecido na lei, de acordo com valores anuais de faturamento. Este regime implica em recolhimento

mensal, mediante documento único de arrecadação, de diversos tributos, permitindo a redução e simplificação das obrigações acessórias a serem cumpridas.⁴

6.5 Microempreendedor Individual – MEI

A Lei Complementar nº 128 de 19/12/2008 alterou a Lei Complementar 123/2006, criando condições especiais para que o trabalhador conhecido como informal possa se tornar um empreendedor individual legalizado. O Microempreendedor Individual (MEI) é a pessoa que trabalha por conta própria e que se legaliza como pequeno empresário, desde que fature, no máximo, R\$ 60.000,00 por ano e não tenha participação em outra empresa como sócio ou titular.

Além de obter o registro no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ, o Microempreendedor Individual é enquadrado no Simples Nacional e fica isento do pagamento dos tributos federais. Recolhe apenas a contribuição previdenciária e pequenos valores fixos conforme o tipo de atividade, quantias essas atualizadas anualmente, de acordo a variação do salário mínimo.

Os benefícios com os quais o MEI pode contar são diversos:⁵

- Cobertura previdenciária para o empreendedor e sua família;
- Possibilidade de contratação de um funcionário a baixo custo;
- Isenção da taxa de registro de empresa e concessão de alvará para funcionamento;
- Regularização fiscal como pessoa jurídica, com direito a inscrição no CNPJ e possibilidade de participação em licitações públicas;
- Ausência de burocracia, havendo necessidade apenas do preenchimento de uma única declaração por ano sobre o seu faturamento, que deve ser controlado mês a mês;
- Acesso a serviços bancários;
- Resgate do sentimento de cidadania e dignidade por exercer sua profissão de acordo com as leis do País.

⁴ Alíquota interna é aquela utilizada no âmbito dos Estados e Distrito Federal. Alíquota interestadual é utilizada nas operações entre Estados e DF.

Links para a Lei Complementar 123 (atualizada) e Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29/11/2011:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123ConsolidadaCGSN.htm>>.

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm>>.

Link para o Portal do Simples Nacional: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>>.

Link para o Curso a Distância on line: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/EnsinoDistancia/SimplesNacional/Default.htm>>.

Fonte: Portal do Simples Nacional: <http://www.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/>

⁵ Fonte: Portal do empreendedor: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/modulos/inicio/index.htm>>.

7. FEDERALISMO FISCAL E REPARTIÇÃO DAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS

7.1 Federalismo fiscal

Federalismo é o sistema político pelo qual vários estados se reúnem para formar um Estado federal, conservada a autonomia de cada ente federado. No Brasil, os entes federados são: União, Estados, Municípios e Distrito Federal. O Estado Federal soberano é representado pela União.

O **federalismo fiscal** tem como pontos fundamentais a configuração do sistema financeiro-tributário, intimamente relacionado à definição da base de tributação (renda, consumo ou patrimônio) e à competência tributária de cada ente federado, além do estabelecimento de mecanismos que garantam a distribuição dos recursos arrecadados, de forma a possibilitar a cada ente estatal da federação cumprir com suas responsabilidades.

No Brasil, de acordo com a configuração do Sistema Tributário, a União concentra a maior parte dos tributos arrecadados, seguida pelos estados-membros, mas todos os entes federados possuem competência tributária para arrecadar tributos próprios. Para arcar com suas responsabilidades e executar políticas públicas de forma descentralizada, Estados e Municípios recebem também repasses constitucionais de recursos, conforme determinação dos artigos 157 a 162 da Constituição Federal que tratam da repartição das receitas tributárias.

Os repasses ou transferências constitucionais são alvo de acirradas críticas: os municípios reivindicam ampliação da transferência de recursos para garantir a realização de suas funções constitucionais, uma vez que a descentralização da execução das políticas públicas, trazida sobretudo com a Constituição Federal de 1988, sobrecarregou os cofres públicos dos governos locais.

Além das transferências constitucionais mencionadas acima, outra modalidade de transferência é a voluntária, por meio da qual os governos locais recebem recursos advindos de convênios, mas que podem ser originados de favorecimento político. Cada vez mais, se requer preparo e vigilância da sociedade civil por meio do controle social, tema que será abordado no caderno 4.

7.2 Repartição de receitas tributárias indiretas

A repartição de receitas tributárias indiretas ocorre quando são formados fundos e essa repartição depende de critérios previstos na Constituição Federal de 1988 (artigos 157, II, 158, II, III e IV e 159, III), destacando-se os seguintes:

- ICMS: 25% do ICMS arrecadado pelos Estados pertence aos Municípios; o principal critério para distribuição é o movimento econômico do Município.
- IR e IPI: 48% do produto da arrecadação desses impostos pela União é dividido da seguinte forma:
 - 21,5% para o Fundo de Participação dos Estados – FPE, que é dividido entre as unidades federadas, observando-se critérios da legislação;

- 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios – FPM, que é distribuído aos Municípios, observados alguns critérios da legislação. Essa constitui a principal fonte de arrecadação da maioria dos Municípios do Brasil;
- 3,0% para os programas de financiamento do setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste. Do total que cabe ao Nordeste, 50% é destinado à região semiárida;
- 1% ao Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decênio do mês de dezembro de cada ano; (incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007).

Existe ainda um fundo de compensação aos Estados e Municípios por suas exportações isentas do ICMS. Para isso, a União repassa 10% do IPI aos Estados, proporcionalmente às suas exportações de produtos industrializados. Esse valor limita-se a 20%, no máximo, para cada Estado. Por sua vez, cada Estado repassa 25% do que recebe da União aos Municípios, obedecendo aos mesmos critérios de roteiro do ICMS.

7.3 Repartição de receitas tributárias diretas

Ocorre quando um percentual do imposto arrecadado pela União ou pelo Estado é repartido entre os entes tributantes, ou seja, não pertence ao ente federado que tem a competência jurídica para instituir o tributo e sim àquele expressamente designado pela Constituição como beneficiário direto de um percentual sobre a arrecadação do tributo, por exemplo:

<p>IR: aos Estados e Municípios cabe o produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e fundações.</p>	<p>ITR: 50% do produto de sua arrecadação, que é de competência da União, cabe aos Municípios em cujo território está localizado o imóvel.</p>	<p>IPVA: 50% do que o Estado arrecadar com esse imposto é repartido com o Município onde foi emplacado o veículo.</p>
---	---	--

7.4 Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação – Fundeb

Além das formas de repartição das receitas tributárias por meio de transferências obrigatórias ou voluntárias, a Emenda Constitucional nº 53/2006 instituiu o Fundeb.

Esse Fundo é um mecanismo de redistribuição das receitas tributárias federais e estaduais para Estados e Municípios. A Emenda Constitucional nº 53/2006 estabeleceu a subvincula-

ção dos recursos destinados à educação com o objetivo de garantir equidade na capacidade financeira dos Estados e Municípios de atendimento ao ensino básico obrigatório.

O Fundeb constitui-se uma ampliação do Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e Valorização do Magistério, o antigo Fundef, criado pela Emenda Constitucional nº 14/1996, que atendia apenas ao ensino fundamental.

Em vigor desde 1º de janeiro de 2007, o Fundeb foi regulamentado pela Medida Provisória nº 339/2006, convertida na Lei nº 11.494, de 20 de junho de 2007.

Fonte dos recursos

O Fundo é composto, na quase totalidade, por recursos dos próprios Estados, Distrito Federal e Municípios, originários de fontes já existentes, sendo constituído de 20% do produto da arrecadação das seguintes fontes:

- Fundo de Participação dos Estados (FPE);
- Fundo de Participação dos Municípios (FPM);
- Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS);
- Desoneração de exportações, de que trata a Lei Complementar nº 87/1996;
- Imposto sobre Produtos Industrializados, proporcional às exportações (IPIexp);
- Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doações (ITCMD);
- Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA);
- Cota parte de 50% do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural devido aos Municípios (ITR).

Complementação da União

Além desses recursos, ainda compõe o Fundeb, a título de complementação, uma parcela de recursos federais, sempre que, no âmbito de cada Estado, seu valor por aluno não alcançar o mínimo definido nacionalmente. A complementação da União equivale a 10% do valor total do Fundo.⁶

⁶ Fonte: Ministério da Educação.

Para maiores informações consulte: <www.mec.gov.br/seb/fundeb>.

Características do Fundeb⁷

Utilização dos recursos

Os recursos do Fundeb destinam-se ao financiamento de ações de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública, independentemente da modalidade em que o ensino é oferecido (regular, especial ou de jovens e adultos), da sua duração (ensino fundamental de oito ou de nove anos), da idade dos alunos (crianças, jovens ou adultos), do turno de atendimento (matutino e/ou vespertino ou noturno) e da localização da escola (zona urbana, zona rural, área indígena ou quilombola), levando-se em consideração os respectivos âmbitos de atuação prioritária (art. 211 da CF), que delimita a atuação dos Estados e Municípios em relação à educação básica.

Portanto, os Municípios devem utilizar recursos do Fundeb na educação infantil e no ensino fundamental e os Estados, no ensino fundamental e médio. No mínimo, devem ser destinados 60% dos recursos à remuneração dos profissionais do magistério da educação básica pública e o restante em outras despesas de manutenção e desenvolvimento da educação básica pública.

⁷ Fonte: Ministério da Educação. Cit.

8. CRIMES CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA

8.1 Sonegação Fiscal

A sonegação fiscal é um crime tributário, definido pela Lei 4.729 de 1965, que ocorre após o fato gerador do tributo. Corresponde a uma ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a informação que deveria ser prestada à Autoridade Tributária, com a intenção de eximir-se do pagamento de tributos.

É importante, no entanto, que qualquer tipo de crime contra a ordem tributária seja combatido porque prejudica não apenas o governo, mas toda a sociedade. É o tributo arrecadado que deve ser usado pelo Estado para financiar serviços públicos que atendem às necessidades da população. Assim sendo, quando um contribuinte deixa de recolher o tributo onera a sociedade. Da mesma forma, quando o cidadão deixa de exigir a Nota Fiscal está indiretamente contribuindo com a sonegação.

8.2 Contrabando e Descaminho

Contrabando é o comércio internacional de mercadorias proibidas por lei. É o caso de drogas, armas, medicamentos e outros produtos que sejam ilícitos. Já o descaminho consiste em não pagar total ou parcialmente as obrigações ou impostos devidos pela entrada, saída ou pelo consumo de mercadorias. Não se trata de mercadorias proibidas. O descaminho é uma espécie de fraude fiscal, consistente no não pagamento de tributo.

Tanto o contrabando quanto o descaminho são crimes contra a administração pública, previstos no art. 334 do Código Penal.

8.3 Contrafação e Pirataria

O termo contrafação atualmente é considerado pela doutrina e jurisprudência como sinônimo de reprodução não autorizada ou falsificação, comumente aplicado aos crimes contra a fé pública previsto no Título X do Código Penal Brasileiro (Dec. Lei 2.848 de 1940) e, na sequência, passando a ser estendido aos crimes contra a Propriedade Intelectual.

O termo pirataria,⁸ copiado da atividade dos corsários que começaram a agir sem a devida “licença” do Estado após o fim das guerras europeias durante o Renascimento, serve para definir a ideia de reprodução não autorizada ou abusiva (cópia), característica própria das violações dos direitos protegidos pela propriedade intelectual, basicamente atingindo o direito autoral e a propriedade industrial.

⁸ Refere-se “ao roubo ou qualquer outra ação violenta, para fins privados e sem autorização do poder público, cometidos no mar ou no ar normalmente fora da jurisdição de qualquer Estado”. (FERREIRA, Érica L.L. *Propriedade Intelectual e a Pirataria de Software*. Florianópolis: Edição do Autor, 2010, p. 81).

No direito autoral, além da pirataria, há também o crime de plágio, que é uma espécie de furto literário, que viola os direitos morais e patrimoniais do autor e utiliza-se do disfarce na cópia para enganar o leitor. Conforme definido no art. 5, do inciso VII, da Lei 9.610 de 1998, refere-se à reprodução não autorizada de obras intelectuais, tangíveis ou intangíveis, como as obras literárias, artísticas ou científicas, exemplificando-se o livro, música, teatro, projeto arquitetônico, desenho, fotografia, pintura, obras audiovisuais, as bases de dados e os programas de computador.

Já dentro da propriedade industrial, as invenções, modelos de utilidades, desenhos industriais e as marcas é que sofrem mais os ataques da pirataria.

A pirataria é crime por que é a reprodução de um objeto original para fins de comércio, sem a autorização do detentor de sua propriedade.

Trata-se de práticas ilícitas que geram o não pagamento de tributos e, principalmente, constituem um crime contra a ordem econômica, pois afetam diretamente o desenvolvimento da indústria, a criação de empregos, a segurança nacional, saúde pública, ou seja, a todos os cidadãos.

A maior parte dos produtos piratas que chegam ao Brasil é proveniente da Ásia. O dinheiro gerado pela venda dos produtos piratas serve para financiar o crime organizado e até mesmo grupos terroristas.

Em nível nacional, a instituição responsável em coordenar o combate à pirataria é o Conselho Nacional de Combate à Pirataria e Delitos contra a Propriedade Intelectual – CNCP, criado pelo Decreto 5.244 de 14 de outubro de 2004.

Efeitos sociais da pirataria

São extremamente danosas as consequências da prática da pirataria sobre a sociedade. Podemos destacar:

- redução do número de empregos formais, gerando sobrecarga no sistema previdenciário. Cerca de 1,5 milhão de empregos são eliminados anualmente no país por causa da pirataria;
- fuga de investidores nacionais e internacionais, que sofrem a concorrência desleal dos que operam à margem da lei;
- produção de medicamentos falsos, gerando danos irreparáveis à saúde;
- falência de indústrias nacionais que não conseguem competir com o preço dos produtos pirateados;
- desestímulo à pesquisa e à cultura pela falta de respeito aos direitos autorais;
- financiamento do tráfico de drogas, de armas e de terrorismo internacional, estimulando a violência urbana, pondo em risco a segurança do cidadão.

Combate à pirataria

Para que o País possa garantir eficácia no combate à pirataria, é importante analisar as várias dimensões do problema e conjugar ações, entre elas, a saber:

- conscientizar a população sobre as consequências negativas associadas à prática da pirataria por meio da realização de debates, júris simulados e exposições demonstrando os efeitos lesivos desses produtos para a saúde e segurança das pessoas, e a economia do país;
- colocar à disposição instrumentos de ouvidoria para que a população possa denunciar os processos de importação suspeitos de fraude;
- ampliar as ações fiscais e policiais para combater os inúmeros ilícitos associados à prática da pirataria, dentre eles:
 - ✓ instituir mecanismos de monitoramento capazes de identificar indícios da prática da concorrência desleal e de crimes fiscais correlatos;
 - ✓ definir produtos prioritários a serem fiscalizados, instruindo as unidades de despacho sobre suas principais características; função social dos tributos;
 - ✓ padronizar os procedimentos de apreensão de mercadorias piratas;
 - ✓ desenvolver um sistema que exija a autorização do titular da propriedade intelectual para a liberação de determinadas mercadorias, como o existente, por exemplo, na Aduana da Argentina;
 - ✓ desenvolver trabalhos conjuntos entre a administração tributária com outros órgãos e instituições (Ex.: INPI, Polícia Federal, Judiciário, Legislativo, etc.).

Trata-se de uma temática essencial para a formação cidadã. O Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF, pode ser instrumento para promover a discussão pela sociedade e para a formação de uma consciência crítica sobre o assunto. O Conselho Nacional de Combate à Pirataria pretende promover programas nos Estados que podem ser desenvolvidos em conjunto com o PNEF.

Contrabando: produtos ilegais.

Descaminho: produtos legais, mas sem recolhimento correto dos tributos.

Plágio: crime contra a propriedade intelectual. Plagiador é o indivíduo que se apropria indevidamente da obra intelectual de outra pessoa, assumindo a autoria da mesma. Fundamento: Lei nº 9.610/98.

Falsificações: ver Código Penal, artigos 289 a 311-A.

Crimes contra a Saúde Pública: Código Penal, art. 267 e seguintes.

Crimes contra o Consumidor: Código de Defesa do Consumidor, art. 61 e seguintes.

Crimes contra a Ordem Tributária: sonegação fiscal e apropriação indébita de tributo ou contribuição. Vide Lei nº 8.137/1990.

9. REFLEXÕES: EM BUSCA DA JUSTIÇA FISCAL

Como apresentado, a função social dos tributos está vinculada ao uso do Sistema Tributário Nacional como um instrumento efetivo para que o Estado cumpra sua função social de promover o bem comum, a igualdade e a justiça, por meio do desenvolvimento social e econômico. É imprescindível que em sua estruturação normativa e em seus objetivos estejam estabelecidos princípios de igualdade e justiça social e fiscal.

Entretanto, a essência do Direito é a sua aplicação prática – dever das autoridades públicas. Os princípios constitucionais não podem ser meras declarações de boas intenções. A regra jurídica existe para agir sobre a realidade social. Portanto, já não basta a igualdade formal. É tempo de concretizar os direitos fundamentais estabelecidos pela Constituição. É preciso buscar a igualdade material, na sua acepção ideal, humanista, que significa acesso aos bens da vida.

No Brasil, os tributos pesam efetivamente sobre os ombros da população e, em especial, dos assalariados e consumidores. Contudo, paradoxalmente, são esses os que menos conhecem a respeito do intrincado e complexo Sistema Tributário.

É essencial instituímos a Educação Fiscal como conteúdo curricular em todos os níveis de ensino e como tema de debate permanente na sociedade. Dessa forma, estaremos contribuindo para a construção de uma consciência fiscal, fator determinante para que se institua no Brasil uma verdadeira reforma do Sistema Tributário, de modo a torná-lo mais justo, simples e transparente.

9.1 Carga tributária: o que é? Para que serve?

Quando o assunto é Carga Tributária, são muito comuns comentários como: “nossa carga tributária é elevadíssima e não recebemos serviços públicos de qualidade, especialmente se comparados com outros países”, ou ainda: “a enorme carga tributária inviabiliza o desenvolvimento do país”.

Porém, para que se discuta o montante que a sociedade destina ao Estado para fazer frente às suas funções, são necessárias algumas definições.

A primeira delas é justamente a de Carga Tributária, que nada mais é que um indicador entre o volume de recursos pagos a título de tributos e o PIB (Produto Interno Bruto). Este, por sua vez, representa a soma de tudo o que é produzido no país em um espaço de tempo. Carga Tributária expressa a parcela de tudo o que é produzido pela sociedade e que se destina aos cofres públicos.

Comparando o indicador da Carga Tributária com o de outros países, o Brasil ocupa o 16º patamar, atrás de países como Dinamarca, França, Alemanha, Itália, Holanda e Suécia.

Tabela I: Carga tributária de países selecionados

Ranking	País	Carga Tributária
1º.	Dinamarca	48,1%
2º.	Suécia	44,5%
3º.	França	44,2%
4º.	Bélgica	44,0%
5º.	Finlândia	43,4%
6º.	Noruega	43,2%
7º.	Itália	42,9%
8º.	Áustria	42,1%
9º.	Holanda	38,7%
10º.	Alemanha	37,1%
(...)		
15º.	Reino Unido	35,5%
16º.	Brasil	35,3%
(...)		
32º.	Estados Unidos	25,1%
33º.	Turquia	25,0%
34º.	China	24,0%

Fonte: *International Monetary Fund World Economic*.

Somente com essas informações ainda não é possível se classificar a carga tributária como sendo elevada ou não. É fundamental, para tanto, saber o que faz o país com o montante de recursos.

Basicamente, o dinheiro que o Estado retira da sociedade é utilizado para três finalidades:

1. Transferências públicas (pensões e aposentadorias e outros benefícios previdenciários e assistenciais para idosos, muito pobres, ou portadores de deficiências ou outros). De acordo com informações divulgadas pelo IPEA em 2009,⁹ estima-se que este valor alcance 15% do PIB.
2. Pagamento de juros decorrentes de endividamento público que, ainda de acordo com o IPEA para 2009,¹⁰ chegam a aproximadamente 5% do PIB.

⁹ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil. *Boletim Ipea*. Edição nº 151, Brasília, 13/07/2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_acymailing&ctrl=archive&task=view&mailid=320&key=0cb55bbf90cf649efb18d15a9c9cf52f&Itemid=117>. Acesso em: 12 jan. 2012.

¹⁰ Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil. Cit.

3. Prestação de serviços públicos à população: depois de deduzidas as destinações descritas nos itens 1 e 2 acima, resta o que os técnicos denominam de **carga tributária líquida**, ou seja, o montante de recursos tributários que efetivamente está disponível para aplicação em benefício do conjunto da sociedade. No caso brasileiro, esse valor é de apenas 15,3% do PIB e não mais os 35,3%, conforme estudo do IPEA.

Outro tópico a considerar é a avaliação que a população faz dos serviços públicos em comparação com outros países. Muitas vezes alega-se que se tivéssemos serviços públicos da mesma qualidade não nos importariamos em suportar cargas tributárias até mais elevadas, semelhantes às da França, Alemanha, Holanda ou dos países nórdicos.

Resta saber se esses países contam com recursos equivalentes por cidadão. Vale dizer, o PIB e a própria carga tributária devem ser considerados também em relação à população dos países, ou seja, os recursos para a prestação de serviços públicos devem atender a quantas pessoas? A título de exemplo, a tabela abaixo compara a população e o montante de tributos *per capita* para os mesmos países da tabela 1.

Tabela II: Carga tributária *per capita*

Ranking	País	População (em milhões)	Tributos per capita (em US\$) por ano
1º.	Luxemburgo	0,514	43.006
2º.	Noruega	4,973	42.014
3º.	Dinamarca	5,561	28.718
4º.	Suécia	9,45	25.346
5º.	Suíça	7,837	23.131
6º.	Finlândia	5,401	21.173
7º.	Áustria	8,421	20.918
8º.	Bélgica	10,952	20.626
9º.	Holanda	16,69	19.488
10º.	França	63,087	19.451
(...)			
15º.	Reino Unido	62,644	13.700
16º.	Irlanda	4,581	13.114
17º.	Japão	127,819	12.674
18º.	EUA	311,946	12.130
(...)			
30º.	Brasil	194,933	4.516

Fonte: *International Monetary Fund Economic Outlook Database*.

Fica evidente, ao olhar para os valores em termos de tributos por habitante, a disparidade entre os países. Por exemplo, o Brasil e o Reino Unido basicamente têm a mesma carga tributária, ocupando o 15º e o 16º lugares, respectivamente, na tabela 1. Entretanto, analisando a tabela II, enquanto o Reino Unido tem à disposição para cada cidadão, em termos de tributos arrecadados, o valor de US\$ 13.700 (15º no ranking da tributação *per capita*), no Brasil este valor é apenas de US\$ 4.516 por cidadão (30ª posição neste *ranking*). Como poderia o serviço prestado ser o mesmo?

Naturalmente, trata-se de uma análise que tem em vista apenas os aspectos quantitativos da tributação, aqui não se leva em conta os princípios de equidade e justiça na distribuição dessa carga, que serão abordados no tópico seguinte e também a qualidade da aplicação desses recursos e o grau de percepção da corrupção, por parte da população, em cada um dos países, temas que serão analisados com maior profundidade no caderno 4. No entanto, é importante assinalar que quando se critica o tamanho da carga tributária no Brasil, *vis-à-vis* a qualidade dos serviços públicos ofertados à população, normalmente não se leva em conta a avaliação da carga tributária *per capita*, que é essencial para uma análise isenta e abrangente desse tema.

9.2 Principais problemas do atual Sistema Tributário Nacional

No Relatório de Observação nº 2, publicado em março de 2011, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da Presidência da República – CDES, instituído em 2003, aborda os principais problemas do Sistema Tributário Nacional e recomenda a realização de uma reforma focada na correção da desigualdade, com estímulo à produção e ao investimento.

Foram apontados os seguintes problemas:

a. Regressividade e má distribuição da carga tributária

O atual Sistema não respeita o princípio da justiça fiscal, pelo qual os contribuintes com maior capacidade contributiva devam ser mais onerados do que aqueles de menor renda e patrimônio. Nos tributos diretos até se percebe um aumento à medida que a renda familiar se eleva, mas esse efeito é insuficiente para compensar o enorme peso dos tributos indiretos no orçamento das famílias de menor nível de rendimento.

Exemplo significativo dessa realidade ocorre com o Imposto de Renda, considerado o mais importante dos impostos diretos e que deveria ser capaz de garantir o caráter pessoal da incidência tributária e sua graduação de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Não obstante, esse imposto tem sido mal utilizado no Brasil como instrumento de redistribuição de renda e justiça fiscal, em desacordo com o princípio fundamental da solidariedade, presente no art. 3º da Constituição da República, e com os princípios da isonomia e capacidade contributiva.

O grau de progressividade do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) depende do número de faixas de rendimentos sobre as quais são aplicadas as alíquotas do imposto, do

limite de isenção e da alíquota máxima de tributação. Observa-se que a política tributária brasileira tem se tornado cada vez menos progressiva ao longo do tempo. Entre 1983 e 1985, a tabela do IRPF estabelecia 13 faixas de renda e alíquotas que variavam de 0 a 60%.

Em 2009, iniciou-se uma tímida reversão do quadro de regressividade reinante, com a fixação da alíquota mínima em 7,5% e instituição de faixas intermediárias de 15% e 22,5%, sem alteração da alíquota máxima, que permanece em 27,5%. Verifica-se, portanto, que a progressividade do IRPF no Brasil é muito suave e pequena em relação ao que foi no passado e ao que predomina na maioria dos países desenvolvidos.

A justiça fiscal preceitua que a capacidade de pagamento dos contribuintes deve discriminar os contribuintes e não a origem ou a natureza da sua renda. No Brasil a legislação tributária não submete à tabela progressiva do IRPF os rendimentos de capital e de outras rendas, que são taxados com alíquotas inferiores às do imposto de renda incidente sobre os rendimentos do trabalho.

Ressalta-se que o Imposto sobre Grandes Fortunas, que poderia contribuir de modo decisivo para o aumento da progressividade do Sistema Tributário Nacional, foi previsto na Constituição de 1988, porém não é cobrado porque necessita de lei complementar para sua instituição, o que ainda não ocorreu.

Outro fator essencial para manutenção da regressividade no sistema atual de tributação no Brasil pode ser constatado ao se analisar a carga tributária em nosso país por bases de tributação (consumo, renda, patrimônio, folha de salários e operações financeiras). Verifica-se que a tributação encontra-se bastante concentrada no consumo (15,2% do PIB, em 2008), seguida pela renda (7,8%) e folha de pagamentos (6%), enquanto a tributação sobre operações financeiras (0,7%) e sobre o patrimônio (1,1%) é bastante reduzida. Ou seja, as reformas tributárias recentes têm acentuado uma anomalia do Brasil: aumento da tributação sobre o consumo em detrimento da tributação da renda e patrimônio, agravando o quadro de desigualdade ou, no mínimo, não permitindo uma maior redução desta.

Assim, o segmento mais pobre da população é o que mais sofre com a tributação sobre o consumo.

b. Retorno social é baixo em relação à carga tributária

Mesmo sendo a carga tributária bruta brasileira semelhante à observada em países de alta renda, os bens e serviços oferecidos pelo Estado à população ficam abaixo do que seria possível obter com os recursos arrecadados. Houve melhora nos últimos anos, mas o Estado brasileiro ainda está longe de cumprir sua responsabilidade de garantir à população serviços públicos de qualidade, com acesso pleno e equidade.

É preciso separar a atuação do Estado em três frentes: transferências de renda (pagamentos de benefícios previdenciários e assistenciais, subsídios à produção e repasses a instituições privadas sem fins lucrativos), pagamento da dívida pública e oferta de bens e serviços públicos.

Estudos demonstram que as políticas de transferência de renda, tanto através do Regime Geral da Previdência Social como por meio de programas como o Bolsa Família, cumprem papel fundamental na redução da pobreza e da desigualdade de renda no país,

conforme dados já apresentados neste caderno na abordagem da Seguridade Social. Mas tais políticas representam apenas um lado do relacionamento do estado com a sociedade.

c. Estrutura tributária desestimula as atividades produtivas e a geração de emprego

O grande número de tributos no país, com a conseqüente quantidade de alíquotas e regras, torna o sistema muito complexo e pouco transparente, com elevados custos para as empresas e pesada burocracia. O Simples Nacional diminuiu a burocracia e as obrigações acessórias e o programa do Microempreendedor Individual representou um avanço em direção à desburocratização, facilitando o processo de formalização de atividades (ver itens específicos sobre esses assuntos). Há, porém, críticas do empresariado ainda em relação aos encargos trabalhistas, embora seja esse um tema controverso, devido às divergências entre observadores diferentes quanto aos conceitos de encargos sociais, sem contar o papel relevante que a seguridade desempenha na promoção da coesão social.

Cabe destacar ainda que a desoneração das exportações de produtos primários e semielaborados produz um efeito perverso para a geração de empregos no Brasil. Se, de um lado, é fato que as exportações são afetadas negativamente pela tributação, de outro se deve ter em conta que as medidas que desoneram a exportação de produtos primários e semielaborados reduzem a geração de empregos potenciais, caso a industrialização de tais produtos fosse realizada no país.

d. Cidadania Tributária incipiente

Um estudo do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) define cidadania como a “condição da pessoa que, como membro de um Estado, se acha no gozo de direitos e responsável por obrigações ou deveres, que lhe permitem participar da vida pública e política”.¹¹ Aponta que talvez seja esse o aspecto menos debatido dentre as injustiças do Sistema Tributário Nacional. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos e a aplicação dos recursos e qualidade dos serviços públicos e nem exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema. Pode-se considerar, portanto, a falta de cidadania como causa e consequência das distorções existentes.

9.3 Para onde vamos?

Se o Sistema Tributário Nacional está repleto de problemas e distorções, como visto acima, é fundamental sua reforma para que cumpra sua função social, atendendo aos preceitos constitucionais.

¹¹ CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (CDES). *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional*. Relatório de Observação nº 1. Brasília, junho de 2009, p. 39. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/1494604/indicadores-de-equidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-1-062009-2009.html>>. Acesso em: 11 jun. 2013.

Somente o cumprimento efetivo dos princípios constitucionais **permitirá** que o Sistema Tributário Nacional se torne um instrumento para o alcance de uma das funções essenciais do Estado moderno: eliminação das desigualdades sociais e desequilíbrios econômicos regionais, objetivando o alcance do bem comum. Portanto, a construção de uma tributação mais justa passa pela **reafirmação** em lei de alguns princípios nucleares do sistema que não estão sendo observados.

Segundo Mac Dowell e Veloso (2008), a reforma tributária, se realizada de forma abrangente, poderá vir a ser um jogo de soma positiva, em que todos ganham, com aumento da eficiência econômica, a possibilidade de redução da carga tributária, a eliminação das distorções que prejudicam os investimentos e um maior crescimento econômico do Brasil.

Nesse sentido, o Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF – tem um papel fundamental, uma vez que é objetivo da Educação Fiscal o desenvolvimento de valores e atitudes, competências e habilidades necessárias ao exercício de direitos e deveres na relação recíproca entre o cidadão e o Estado.

Conhecer a função socioeconômica dos tributos, a aplicação dos recursos públicos e as estratégias e os meios para o exercício do controle democrático possibilita a construção da “cidadania tributária”, conforme apontado nos estudos citados.

REFERÊNCIAS

- BOBBIO, Norberto. *A era dos Direitos*. São Paulo: Campus, 1992.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Brasília: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2000.
- BRASIL. Senado Federal. *Código Tributário Nacional*.
- BUENO, Alexei. *Olavo Bilac*. Obra reunida. Rio de Janeiro: Nova Aguilar, 1996.
- CASSONE, Vitório. *Direito Tributário: fundamentos constitucionais da tributação, definição de tributos e suas espécies, conceito e classificação dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- CASTRO, Vânia Maria Chaves de. Educação tributária como tema transversal: metodologia e atividades (Módulo 4). In: CASTELO, Celina Maria Montenegro. *Capacitação para professores e servidores públicos*. Fortaleza: Programa de Educação Tributária do Ceará, 2002. 4 módulos.
- CONSELHO NACIONAL DE COMBATE À PIRATARIA E DELITOS CONTRA A PROPRIEDADE INTELECTUAL. Disponível em: <www.mj.gov.br/combatepirataria>. Acesso em: 25 ago. 2007.
- CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (CDES). Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. *Relatório de Observação nº 1*. Brasília, junho de 2009, p. 39. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/documento/1494604/indicadores-de-equidade-do-sistema-tributario-nacional-relatorio-de-observacao-n-1-062009-2009.html>>. Acesso em: 11 jan. 2013.
- CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (CDES). Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: *Relatório de Observação nº 2*. 2ª ed. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.cdes.gov.br/conteudo/6808/publicações-do-cdes.html>>. Acesso em: 11 jan. 2013.
- COSTA, Antônio Gomes da, et al. *Brasil Criança Urgente – A Lei 8.069/1990: o que é preciso saber sobre os novos direitos da criança e do adolescente*. Instituto Brasileiro de Pedagogia. 2. ed. São Paulo: Colômbus Cultural, 1994.
- DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS – DIEESE. A questão fiscal e os trabalhadores. [S.l.], 1993.
- ESPÍRITO SANTO. Secretaria de Educação e Fazenda. *A história dos tributos: uma conquista do homem*. Vitória, 1993.
- FERREIRA, Érica L. L. *Propriedade Intelectual e a Pirataria de Software*. Florianópolis: Edição do Autor, 2010.
- FREITAS, Gustavo. *900 Textos e Documentos de História*. Lisboa: Plátano, 1977, v. 1.
- FONTANELLA, Francisco Ricieri. *Finanças públicas: lições introdutórias destinadas aos docentes do Programa de Educação Fiscal*. Versão 6.9. Florianópolis, 2000.
- FÓRUM BRASIL CIDADÃO. *Justiça fiscal e social para reconstruir o Brasil*. Salvador, 2003.
- FÓRUM NACIONAL CONTRA A PIRATARIA E A ILEGALIDADE. Disponível em: <www.forumpirataria.org>. Acesso em: 21 out. 2007.
- FRANÇA, Álvaro Sólón de. *A Previdência social e a economia dos municípios*. 6. ed. Brasília: ANFIP, 2011.
- GAMA, Heleny Uccello; SOUZA, Cássio R. Junqueira de. *Cidadania, educação e finanças públicas*. Folha do Fazendário. São Paulo, jan. 2000.
- INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. Carga Tributária Líquida e Efetiva Capacidade do Gasto Público no Brasil. *Boletim Ipea*. Edição nº 151, Brasília, 13/07/2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_acymailing&ctrl=archive&task=view&mailid=320&key=0cb55bbf90cf649efb18d15a9c9cf52f&Itemid=117>. Acesso em: 12 jan. 2012.
- KIRCHOFF, Paul. La Influencia de la Constitución Alemana en su Legislación Tributaria. In *Garantías Constitucionales del Contribuyente*. Valencia: Tirant lo Blanch, 1998.
- LEI COMPLEMENTAR Nº 123 de 14/12/2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123ConsolidadaCGSN.htm>>.
- LETTIERE, Marcelo; GONDIN, Fátima. Tributação e Desigualdade. Publicado no jornal *Le Monde Diplomatique Brasil*, edição nº 39, outubro de 2010. Disponível em: <<https://www.diplomatique.org.br/artigo.php?id=784>>. Acesso em: set. 2012.

- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2007.
- MARANHÃO. Gerência da Receita Estadual. Gerência de Desenvolvimento Humano. *Educação fiscal e transversalidade: ensino fundamental 5ª a 8ª série*. São Luís: Fundação Sôsândrade, 2001.
- MATO GROSSO DO SUL. Secretaria de Estado da Receita e Controle. *Fundamentos da educação fiscal: cidadania, estado e cidadão compartilhando responsabilidades*. Campo Grande, 2000.
- MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO E CULTURA – MEC. Disponível em: <www.mec.gov.br/seb/fundeb>.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. Disponível em: <www.fazenda.gov.br>.
- NOGUEIRA, V. M. R. Assimetrias e tendências da seguridade social brasileira. *Serviço Social e Sociedade nº 65*. São Paulo: Cortez, 2001.
- PORTAL DO EMPREENDEDOR. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/modulos/inicio/index.htm>>.
- PORTAL DO SIMPLES NACIONAL. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/EnsinoDistancia/SimplesNacional/Default.htm>>.
- RESOLUÇÃO COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL Nº 94, de 29/11/2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm>>.
- REZENDE, Fernando. *Finanças Públicas*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- SANTOS, Márcia Cristina Vaz; TOLEDO, Antônio Luiz Pinto de. *Código Tributário Nacional*. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- SILVEIRA, Rogério Zanon da. *Tributo, educação e cidadania: a questão tributária no ensino fundamental como fator de desenvolvimento da cidadania participativa no Brasil*. Vitória: Instituto Histórico e Geográfico do Espírito Santo, 2002.
- SERGIPE. Secretaria de Estado da Fazenda. *Manual pedagógico*. Educação fiscal. Aracajú, 2001.
- _____. *Trabalhando a educação fiscal como tema transversal – a função social dos tributos*. Aracaju, 2000.
- SOUZA, Marcus Vinícius Guimarães de. Elisão e evasão fiscal. In: *Boletim Jurídico*, Uberaba/MG, a. 3, nº 127. Disponível em: <<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp?id=636>>. Acesso em: 20 dez. 2007.
- TOCANTINS. Secretaria da Fazenda. Secretaria da Educação. *Educação tributária: manual do professor*. (Um exercício de cidadania). Tocantins: Bandeirante, s.d.
- VELOSO, João Francisco Alves. *As transferências intergovernamentais e o esforço tributário municipal: uma análise do Fundo de Participação dos Municípios (FPM)*. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica de Brasília, 2008.
- VELOSO, João Francisco Alves; MAC DOWELL, Maria Cristina. *Reforma tributária e crescimento econômico no Brasil*. 2008.

SÍTIOS PARA CONSULTAS

www.mec.gov.br

Informações sobre a educação no Brasil, programas e projetos, notícias e links de interesse.

www.fazenda.gov.br

Informações sobre a economia brasileira, o plano real, o MERCOSUL, notícias, links e outros assuntos relacionados ao Ministério.

www.receita.fazenda.gov.br

Portal Brasil. Acesso à Informação. Receita Federal do Brasil.

www.senado.gov.br

Informações e notícias sobre o funcionamento do Senado, processo legislativo, legislação e orçamento da União.

www.camara.gov.br

Informações e notícias sobre o funcionamento da Câmara dos Deputados, processo legislativo, legislação e orçamento da União.

www.planejamento.gov.br

Gestão. Mapa do sítio. Fale conosco. Acesso à informação institucional.

