



**UniFANAP**  
CENTRO UNIVERSITÁRIO

CENTRO UNIVERSITÁRIO NOSSA SENHORA APARECIDA – UNIFANAP  
COORDENAÇÃO DO CURSO DE BACHARELADO EM DIREITO  
CAMPUS BELA MORADA

FRANCISCO WAGNER CAVALCANTE FERNANDES

**AS IMPLICAÇÕES DA CARGA TRIBUTÁRIA PARA O CIDADÃO NO  
BRASIL COMO INFLUENCIADORA DA NECESSIDADE DE SUA REFORMA**

APARECIDA DE GOIÂNIA / GO

2020/2

FRANCISCO WAGNER CAVALCANTE FERNANDES

**AS IMPLICAÇÕES DA CARGA TRIBUTÁRIA PARA O CIDADÃO NO  
BRASIL COMO INFLUENCIADORA DA NECESSIDADE DE SUA REFORMA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à Banca Examinadora do Centro Universitário Nossa Senhora Aparecida – UniFANAP, como requisito de avaliação final para obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Orientadora:** Dr<sup>a</sup>. Niúra Silva Bettim.

APARECIDA DE GOIÂNIA / GO

2020/2

Fernandes, Francisco Wagner Cavalcante

F288i As implicações da carga tributária para o cidadão no Brasil como influenciadora da necessidade de sua reforma / Francisco Wagner Cavalcante Fernandes. – Aparecida de Goiânia-GO, 2020.

x, 35 f. ; 29 cm

Trabalho de conclusão de curso (Graduação em Direito) – Centro Universitário Nossa Senhora Aparecida - UniFANAP, Campus Bela Morada, Aparecida de Goiânia, 2020.

Orientadora: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Niúra Silva Bettim.

1. Carga Tributária. 2. Tipos de tributos. 3. Princípio de Afetação. I. Título. II. Centro Universitário Nossa Senhora Aparecida.

CDU 34:336.22

FRANCISCO WAGNER CAVALCANTE FERNANDES

**AS IMPLICAÇÕES DA CARGA TRIBUTÁRIA PARA O CIDADÃO NO  
BRASIL COMO INFLUENCIADORA DA NECESSIDADE DE SUA REFORMA**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado à  
Banca Examinadora do Centro Universitário –  
UniFANAP, como requisito de avaliação final para  
obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Aprovado em: \_\_\_/\_\_\_/\_\_\_.**

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr<sup>a</sup>. Niúra Silva Bettim.  
Orientadora

---

Prof. \_\_\_\_\_  
Membro da Banca Examinadora

---

Prof. \_\_\_\_\_  
Membro da Banca Examinadora

*Dedico este trabalho à minha família, com muito amor e carinho; As minhas queridas e amadas filhas Hevelly Cavalcante de Jesus e Isabelly Cavalcante de Jesus.*

## **AGRADECIMENTO**

Agradeço primeiramente a Deus, por estar sempre presente comigo nesta grande jornada, me dando forças, fé e capacidades.

Agradeço a minha querida família, em especial à minha querida mãe e a meus Irmãos, que sem eles, seria impossível alcançar mais este grande objetivo.

Agradeço também à minha Orientadora Niúra Bettim, Coordenadora, por ter sido muito compreensiva, paciente e dedicada, durante todo este período, em que me instruiu e mostrou o caminho certo.

Enfim, agradeço a todos que me ajudaram, diretamente ou indiretamente, a conseguir alcançar mais esta grande vitória. A todos, o meu muito obrigado.

“O governo faz uma reforma ruim para dizer que fez reforma. Ficam cobrindo um santo e descobrindo outro o tempo inteiro [...]”.

(Arthur Virgílio Neto).

## RESUMO

A presente monografia tem objetivo, de analisar as implicações dos tributos para o cidadão no Brasil, como influenciador da necessidade de sua reforma. Bem como fazer uma breve contextualização histórica do processo de criação das normas tributária brasileira. Analisar alguns dos principais impostos cobrados atualmente pelo Estado brasileiro. Verificarem que aspectos a cobrança de impostos é positivo para a sociedade. Analisar o contexto garantido pelas leis e normas do nosso ordenamento jurídico tributário, também os acordos internacionais que interfere no fisco em nosso País. Explicar a importância de se contribuir através dos impostos, o que é fato gerador, em que ponto uma reforma tributária poderia melhorar para a sociedade. As competências de cada membro da federação com relação a tributação, conforme está descrito na CF/1988.

**PALAVRAS-CHAVE:** 1. Reforma. 2. Impostos. 3. Tipos de Tributos. 4. Princípio da afetação. 5. Fato Gerador.

## **ABSCTRACT**

This monograph aims to analyze the implications of taxes for the citizen in Brazil, as an influence on the need for its reform. As well as making a brief historical contextualization of the process of creating Brazilian tax rules. Analyze some of the main taxes currently charged by the Brazilian State. Check what aspects tax collection is positive for society. Analyze the context guaranteed by the laws and norms of our tax legal system, also the international agreements that interfere in the tax authorities in our country. Explain the importance of contributing through taxes, which is a triggering fact, at which point a tax reform could improve for the society. The competencies of each member of the federation with respect to taxation, as described in CF / 1988.

**KEYWORDS:** 1. Reform. 2. Taxes. 3. Types Tribute. 4. Principle of affectation. 5. Taxable event.

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	10
<b>2 O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL</b> .....	11
2.1 DOS TRIBUTOS .....	14
2.2 NECESSIDADE DO CONTRIBUIR .....	22
2.3 A COMPETÊNCIA DOS ENTES FEDERADOS .....	24
2.5 A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTAL SOBRE O CONTRIBUINTE BRASILEIRO .....	27
<b>3 É POSSÍVEL UMA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL</b> .....	30
3.1 A IMPORTÂNCIA DA ABORDAGEM DESSE TEMA .....	31
3.2 PONTOS QUE MELHORARIA PARA A POPULAÇÃO .....	32
3.3 SISTEMA NACIONAL TRIBUTÁRIO .....	32
<b>4 AS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA</b> .....	33
4.1 HISTÓRIA DAS REFORMAS TRIBUTARIAS JÁ REALIZADAS .....	34
4.2 ACORDOS INTERNACIONAIS QUE INTERFEREM NO FISCO BRASILEIRO .....	35
4.3 EM QUE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA PODERIA CONTRIBUIR PARA A SOCIEDADE .....	38
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	40
<b>6 REFERÊNCIAS</b> .....	41

## 1 INTRODUÇÃO

Neste presente trabalho abordo alguns temas relevantes para o contribuinte brasileiro. Falo sobre a história do tributo no Brasil, como surgiu, sua evolução desde o Brasil Império qual foi o primeiro imposto instituído no Brasil como também cito os tipos de tributos que era cobrado nesse período, falo sobre as taxas, as contribuições de melhorias e as chamadas contribuições especiais.

Demostro por que da necessidade de contribuir com os impostos, as competências no âmbito da União, Distrito Federal, Estados e Municípios. Qual a carga incidental dos impostos no Brasil sobre o contribuinte. Faço um breve questionamento sobre a possível reforma tributária, quais benefícios uma reforma tributária traria para a sociedade.

O sistema nacional de tributos em comparação com outros sistemas tributários. Qual seria as possíveis consequências de uma reforma tributária no Brasil onde é feito uma breve análise das prováveis situações que deverão ser modificadas. A história das reformas tributária que já foram realizadas em terras brasileiras e os acordos internacionais que podem interferir no fisco brasileiro como OCDE, ONU. E, como uma reforma tributária poderia contribuir para a sociedade.

## 2 O DIREITO TRIBUTÁRIO NO BRASIL

O sistema nacional de tributo são leis e normas que é responsável por normalizar as relações jurídicas entre o Estado que é o sujeito ativo e o Contribuinte, ou terceiros, que é o sujeito passivo das relações jurídicas o Estado é responsável por regular a cobrança e a inspeção dos tributos, assim é possível afirmar que a soberania do Estado tem como aspecto o seu poder de entrar no patrimônio dos particulares, exigindo-lhes contribuições compulsórias.

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de tributos vigente no país, amparados legalmente pela lei maior que é a Constituição Federal. Definido como um sistema racional que “advém de contribuições também do tipo histórico” um método eficaz para o controle sobre a definição e instituição de tributos e sua forma de arrecadação” que encontra limites na constituição e a competência impositiva está expressamente prevista na Constituição Federal. (MARTELLI, 2015, p.21).

Este poder vem a ser representado pelo poder de criar tributos, de estabelecer proibições tributárias, e de emanar normas jurídicas tributárias. O poder fiscalizador é inerente ao próprio Estado, que advém de sua soberania política, consistente na faculdade do estabelecer tributos, de exigir contribuições compulsórias, com finalidade de poder atender às necessidades públicas. Esse poder caracteriza-se por fisco.

(SABBAG, 2018, p. 26), afirma que “as limitações ao poder de tributar são, em última análise, qualquer restrição imposta pela CF às entidades dotadas de tal poder, no interesse da comunidade, do cidadão ou, até mesmo, no interesse do relacionamento entre as próprias entidades impositoras”. Nos arts. 150, 151 e 152 da Constituição Federal, encontram-se as limitações ao poder de tributar, que são: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, proibição do confisco, liberdade de tráfego, imunidades, além de outras limitações.

A base do regulamento tributário é o tributo, relacionamento que se realiza através da república federativa do Brasil e do contribuinte que é legalmente coagido a satisfazer suas obrigações. O sistema nacional tributário se refere, assim, à regulamentação jurídica das autoridades fiscais em diferença com os contribuintes no exercício da sua atividade de cobrança e de inspeção dos impostos.

No Direito Tributário há princípios que são seus pilares, e os conceitos, entre os princípios temos; estrita legalidade tributaria, anterioridade da lei tributária, definição legal do fato gerador e convenções particulares. Suas normas gerais, não são as estabelecidas pelo Código Tributário Nacional CTN, além das prescrições e restrições emanadas da Constituição Federal/1988. O artigo 145 da nossa CF. e o artigo 5 do CTN, nos traz a definição de tributos:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - Impostos; II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL, 1988).

Temos também as contribuições especiais que são exigidas a favor do CREA, CRC, CRM e outros órgãos que regula o exercício de atividades profissionais. Os empréstimos compulsórios estão regulados como tributos, conforme está no artigo 148 da CF o qual está inserido no Capítulo I - Do Sistema Tributário Nacional.

Para (MATOS, 2020, p. 10), “o Brasil somente foi ter seu próprio direito tributário depois da proclamação da independência, 1822”. O autor destaca que nessa época o tributo era encontrado, mais com outra forma, através do registro só imposto da época, era o quinto do Pau-Brasil, esse foi o primeiro tributo cobrado em terras brasileiras.

Por tanto todos deveria pagar a coroa os tesouros que era descoberto aqui no Brasil. Ele representava a alíquota fiscal e era a forma de pagamento, isso porque a moeda de Portugal, também não havia sido adotada no Brasil e os pagamentos eram feitos com madeira da árvore do Pau-Brasil. A colheita, bem como, as inspeções dos tributos eram feitas pelos servidores da coroa, que viviam em nosso País, denominados de “rendeiros” e seus auxiliares.

Logo após a criação do Governo Geral foi criado, semelhante a administração pública, era o cargo de Provedor-Mor da Real Fazenda, esse competia a superintendência e inspeção dos negócios da Real Fazenda, inclusive cuidar da arrecadação do dinheiro público. Através de tributos ordinários e extraordinários. Como tributos ordinários encontramos: rendas da Real Fazenda cobrado pelo monopólio do comércio, direitos das alfândegas,

quinto dos metais e pedras e a dízima, que era cobrado pelo governo por quaisquer engenhos, direitos de passagem por rios, direitos dos escravos, quinto do Pau-Brasil, especiarias e até drogas. Já como extraordinários tinham: as derramas, fintas e contribuições.

Após ser declarada independência em 1831, criou-se um decreto que regulou o processo nas ações executivas contra os. A tão aguardada e necessária reforma tributária, já que promove uma uniformização da arrecadação dos impostos, veio com a lei de 15 de novembro da àquele mesmo ano.

Com a Proclamação da República, foi organizado o Governo Provisório, que criou o regime federativo para o Brasil. Incluindo na nova Constituição o problema fiscal do país e estabeleceu a competência da União e dos Estados. Referindo-se a discriminação de renda, e criação dos seus princípios da estrita legalidade tributária, uniformidade do imposto federal e a imunidade recíproca de bens, serviços e rendas públicas, bem como a vedação dos impostos de fronteira. Por sua vez, A carta magna de 1891, se valeu de impostos já recolhidos no império e os distribuiu.

Pode-se afirmar em contrapartida que neste momento o sistema imperial em sua forma é deixado para traz, persistindo apenas o mal da superposição de tributos e a ausência dos municípios na distribuição da receita tributária. No ano de 1934 o decreto nº 24.036 prescreve uma reforma administrativa geral do Tesouro nacional, com reflexos no campo fiscal, seguido da promulgação de uma nova constituição que traz alterações na tentativa de sanar as falhas da anterior no que se reporta a distribuição de competências, que ficam repartidas entre: Tributos da União, dos Estados e finalmente a inclusão dos Municípios. Consta nesta também a estipulação de princípios e/ou vedações tributárias.

Anterior a Emenda Constitucional nº. 18/65, os conflitos se sucediam, não existia uma harmonia, as normas eram impregnadas com imperfeições notórias, e os abusos e as ilegalidades eram frequentes, gerando choques contínuos entre normas. (MARTINS, 2000, p. 11).

Um novo sistema tributário foi criado com a nova carta magna mais agora com os três princípios que traz coexistência de um sistema tributário autônomo para cada unidade da federação (União, Estados e Municípios), e adoção de

uma classificação jurídica dos impostos e a autonomia para as entidades da federação.

Logo depois a instituição das bases legais com a emenda, inúmeras leis complementares foram elaboradas e cada unidade política da Federação legislou sobre seus sistemas tributários. Com, a Lei (nº 5.172, 66), que dispunha sobre o Sistema Tributário Nacional. Foi aprovada como lei ordinária e mais tarde com o ato complementar número 36 foi denominada Código Tributário Nacional. A sua entrada em vigor se deu, em janeiro de 1967. Mas nos anos 67 a 69 novas alterações foram implantadas, a emenda 23 de 1984 que altera alguns dispositivos da constituição.

Importação anterior à emenda constitucional nº 23/83, com desembaraço aduaneiro em 1983 e entrada da mercadoria no estabelecimento importador em 1984 – direito a crédito presumido por força do convenio 3/75 – autuação da fazenda do Ceará negando validade e eficácia ao convenio após a E. C. nº 23/83. (MARTINS, 1989, p. 222).

A fim de aumentar a receita foi criado o decreto lei nº 2.186 de 84 que institui o imposto sobre serviço de comunicação e a emenda 27 de 85 que traz para os estados o novo imposto sobre propriedade de veículos automotores, além de alterar a participação dos estados e municípios. Com o intuito de dar ao país uma nova constituição e sistema tributário que melhor se adequasse as necessidades do país, a constituição de 1988, foi elaborada. E está vigente até os dias de hoje. Nos dias atuais, muito se fala sobre reforma tributária e a esperança social é que ela venha sanar de modo mais efetivo as incongruências e más formações desta lei em uso e promover a reformulação necessária ao acompanhamento das mudanças sociais e nova realidade, após quase de 20 anos de vigência.

## 2.1 DOS TRIBUTOS

Leandro Paulsen (2017, p.14), nos ensina que “as cinco formas de tributos que existe no Brasil, são: impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais e que os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte”. Nesse

sentido, são as normas de competência dos arts. 153, 155 e 156, que indicam bases econômicas relacionadas exclusivamente aos contribuintes, como a aquisição de renda, a circulação de mercadorias, a propriedade predial e territorial urbana.

Os fatos geradores de impostos, portanto, serão situações relacionadas ao contribuinte, e não ao Estado, ou seja, fatos geradores não vinculados a qualquer atividade do Estado, conforme está expressamente previsto no art. 16 do CTN dizendo que o imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Conforme Mcnaughton (2019, p. 16), fato gerador “indica o acontecimento concreto que se subsume à hipótese de incidência tributária, dando vez ao surgimento da obrigação tributária”. Assim, enquanto a primeira acepção lida com a abstração, a classe, a segunda já convive com a dimensão do concreto, do individual.

Como decorrência do imposto ter por fato gerador uma riqueza do contribuinte, o montante devido terá de ser dimensionado, necessariamente, com referência a tais riquezas. Assim é que, tributada a propriedade, a base de cálculo é o seu valor venal; tributada a circulação de mercadorias, o valor da operação. De outro lado, os impostos são tributos cujo produto não pode ser previamente afetado a determinado órgão, fundo ou despesa, nos termos do art. 167, IV, da CF, salvo as exceções expressas na própria Constituição, como a necessária aplicação de percentuais em atividades voltadas aos serviços de saúde e à educação e a possibilidade de afetação à administração tributária.

(TORRES, 2001, p. 2), refere a tal proibição como “princípio da não afetação a destinação dos impostos será feita não por critérios estabelecidos pela lei instituidora do tributo, mas conforme determinar a lei orçamentária anual”. O texto constitucional outorga competência tributária aos entes políticos, o tributo deve se enquadrar em uma dessas categorias, sob pena de invalidade e ainda os tributos federais se dividem das seguintes formas:

1. Ordinários (arts. 145, I, 153, 155 e 156).
2. Residuais (art. 154, I).
3. Extraordinários de guerra (art. 154, II).

Mais também temos as taxas, que são impostos que é gerado através do regular poder de polícia do estado, ou é criado a partir ao utilizar um serviço público efetivo ou potencial, que possa ser específico e também indivisível, geralmente são serviços que são prestados para o cidadão ou é colocado a sua disposição.

Portanto podemos afirmar que a atuação administrativa do Estado está diretamente ligada ao cidadão contribuinte e indicada pelo legislador como fator principal da obrigação tributária.

Para Vitorio Cassone (2018, p. 21), é o fato que gera a obrigação tributária. Para gerar a obrigação tributária, o fato ocorrido deve enquadrar-se rigorosamente dentro dos termos da lei, fenômeno a que se dá o nome de subsunção. Se o fato se subsume à HI, estará ele dentro do campo da incidência tributária. Caso contrário, estará fora do campo de incidência.

Cada ente da federação tem competência para cobrarem suas taxas, pois exercem o poder de polícia ou pelos serviços que prestam para o contribuinte na sua competência política e administrativa. Mais a Constituição Federal veda a cobrança de taxas por realizações de serviços públicos por todos os entes federados, no que diz respeito às suas atribuições como os serviços de saúde e de educação. Por isso o advento da Súmula Vinculante 12: “A cobrança de taxa de matrícula nas universidades públicas viola o disposto no art. 206, IV, da Constituição Federal”:

O ensino será ministrado com base nos seguintes princípios: I- Igualdade de condições para o acesso e permanência na escola; II- Liberdade de aprender, ensinar, pesquisar e divulgar o pensamento, a arte e o saber; III Pluralismo de ideias e de concepções pedagógicas, e coexistência de instituições públicas e privadas de ensino; IV - Gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais; V - Valorização dos profissionais do ensino, garantidos, na forma da lei, planos de carreira para o magistério público, com piso salarial profissional e ingresso exclusivamente por concurso público de provas e títulos. (BRASIL, 2016).

O CTN esclarece que o fato gerador da taxa de polícia é o seu efetivo exercício (art. 77) e conceitua com o Art. 78. É considerado poder de polícia a atividade da administração pública que, limita ou disciplina direitos, liberdade e interesses, regulamenta a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público, em relação à segurança pública, à higiene, à ordem, aos

costumes, à disciplina do mercado e da produção, para poderem praticar atividades econômicas que dependem de autorização do poder público.

A tranquilidade, o respeito à propriedade os direitos individuais ou coletivos. É considerado regular o exercício do poder de polícia quando este é desempenhado pelo órgão competente nos limites da lei aplicável, com observância do processo legal e discriminação, abuso de autoridade ou desvio de poder:

As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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. Parágrafo único. A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto nem ser calculada em função do capital das empresas. (BRASIL, 1967).

Já a contribuição de Melhoria que vem no (art. 145, III), da nossa constituição vem definido como um tributo de melhoria decorrente de obras públicas e conforme Leandro Paulsen (2017, p. 15), realizada obra pública que implique particular enriquecimento de determinados contribuintes, podem estes ser chamados ao seu custeio em função de tal situação peculiar que os distingue e efetivamente havendo benefício direto para algumas pessoas, é razoável que o seu custeio não se dê por toda a sociedade igualmente, mas especialmente por aqueles a quem a obra aproveite e portanto, visando a melhoria que se refere o art. 145, III, da CF o STF e necessariamente valorização imobiliária.

E assim, para (PAULSEN, 2017, p. 16), levando em consideração a atividade do Estado ao realizar de obras públicas, com o enriquecimento do contribuinte ou valorização imobiliária, essa apresentar-se-á como tributos com fato gerador misto e sua arrecadação é destinada para o custo da obra, como, podemos ler na redação do artigo 81 do CTN:

A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, 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 acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 1966).

Por tanto os limites individuais que pertencem a natureza do tributo. A valorização imobiliária, o proprietário do imóvel que fica dentro da zona de

influência não é diferente dos outros contribuintes, e não justifica que dele se exija valor superior que passe o custo da obra, nem um valor se justifica.

O Decreto-Lei (n. 195/1967), dispõe sobre a contribuição de melhoria em nível de lei complementar, assim como o CTN. Estabelece as obras que viabilizam a instituição de contribuição, como abertura, alargamento, pavimentação, iluminação, arborização, esgotos pluviais e outros melhoramentos de praças e vias públicas, construção e ampliação de parques, pontes, túneis e viadutos, obras de abastecimento de água potável, esgotos, construção de aeroportos e seus acessos, bem como, cuida do procedimento a ser observado, impondo a publicação de edital com a delimitação da área beneficiada, orçamento e plano de rateio.

Indispensável, porém, de qualquer modo, que o ente político institua, por lei, a contribuição de melhoria relativa a cada obra. Isso porque a legalidade estrita é incompatível com qualquer cláusula geral de tributação de cada tributo depende de lei específica que o institua.

O empréstimo compulsório é um tributo que foi criado para quando ocorresse uma situação de calamidade pública ou de guerra declarada, onde deveria se obter recursos para aquelas determinadas situações. Ele está expresso na Constituição Federal do Brasil em seu Art. 148 CF. Mas seu fato gerador não está expresso na constituição pelo seu texto Constitucional. Ele pode ser vinculado ou não vinculado.

Conforme Leandro Paulsen (2017, p. 17), “os empréstimos compulsórios são tributos cujo critério de validação constitucional está na sua finalidade: gerar recursos para fazer frente a uma situação de calamidade ou guerra externa ou para investimento nacional relevante e urgente”.

Conforme se extrai do art. 148 da CF. O tipo de fato gerador não é especificado pelo texto constitucional, podendo ser vinculado ou não vinculado. Assim, tanto o consumo de energia elétrica ou a propriedade de aeronave ou embarcação, quanto o serviço de dedetização obrigatória que vise minorar ou erradicar a propagação de epidemia podem ser fatos geradores. Mas o traço efetivamente peculiar e exclusivo dos empréstimos compulsórios é a promessa de devolução, sem a qual não se caracteriza tal espécie tributária.

Quando do pagamento do empréstimo compulsório, incide a norma que, prevendo a sua restituição, gera direito subjetivo do contribuinte a tal prestação

futura. Uma nova lei não pode suprimir esse direito, sob pena de ofensa ao art. 5o, XXXVI, da Constituição Federal, que garante o direito adquirido, dizendo que a lei não o prejudicará.

Ademais, a restituição deve ser em moeda. Isso porque, conforme já decidiu o STF89. Utilizando se, para definir o instituto de direito público, do termo empréstimo, a Constituição vinculou o legislador à essencialidade da restituição na mesma espécie, seja por força do princípio explícito do art. 110 do CTN, ou seja, porque a identidade do objeto das prestações recíprocas é indissociável da significação jurídica e vulgar do vocábulo. Cabe destacar, ainda, que a instituição de empréstimos compulsórios, diferentemente da generalidade dos tributos, depende sempre de lei complementar (art. 148 da CF):

A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, b. Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 1988).

Podemos classificar o empréstimo compulsório, em:

- 1 - Extraordinários de calamidade ou guerra (art. 148, I)
- 2 - De investimento (art. 148, II).

Leandro Paulsen (2017, p. 18), defende que, “há situações em que o Estado atua relativamente a determinado grupo de contribuintes”. Não se trata de ações gerais, a serem custeadas por impostos, tampouco específicas e divisíveis, a serem custeadas por taxa, mas de ações voltadas a finalidades específicas que se referem a determinados grupos de contribuintes, de modo que se busca, destes, o seu custeio através de tributo que se denomina de contribuições. Não pressupondo nenhuma atividade direta, específica e divisível, as contribuições não são dimensionadas por critérios comutativos, mas por critérios distributivos, podendo variar conforme a capacidade contributiva de cada um. Designa-se simplesmente por “contribuições “ou por “contribuições especiais” (para diferenciar das contribuições de melhoria) tal espécie tributária de que cuida o art. 149 da Constituição.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Já as subespécies são definidas em atenção às finalidades que autorizam a sua instituição: a) sociais, b) de intervenção no domínio econômico, c) do interesse de categorias profissionais ou econômicas e d) de iluminação pública. (BRASIL, 1988).

Leandro Paulsen (2015, p. 19), “não é correto atribuir-se a esta espécie tributária a denominação de “contribuições para-fiscais”, tampouco de “contribuições sociais””. Isso porque a expressão contribuições para-fiscais, em desuso, designava as contribuições instituídas em favor de entidades que, embora desempenhassem atividade de interesse público, não compunham a Administração direta. Chamavam-se para-fiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político.

Chamavam-se para-fiscais porque não eram destinadas ao orçamento do ente político. Mas temos, atualmente, tanto contribuições destinadas a outras entidades como destinadas à própria Administração, sem que se possa estabelecer, entre elas, nenhuma distinção no que diz respeito à sua natureza ou ao regime jurídico a que se submetem. Ser ou não para-fiscal é uma característica acidental, que normalmente nem sequer diz respeito à finalidade da contribuição, mas ao ente que desempenha a atividade respectiva.

De outro lado, também a locução “contribuições sociais” não se sustenta como designação do gênero contribuições. Isso porque as contribuições ditas sociais constituem subespécie das contribuições do art. 149, configurando-se quando se trate de contribuição voltada especificamente à atuação da União na área social. As contribuições de intervenção no domínio econômico, por exemplo, não são contribuições sociais.

O custeio dentre os integrantes do grupo a que se refere a atividade estatal é característica essencial às contribuições, denominando-se referibilidade. Não pressupõe benefício para o contribuinte, mas que a ele se relacione a atividade enquanto integrante de determinado grupo. O contribuinte deve fazer parte do grupo, deve ostentar posição que o identifique dentre as pessoas às quais a atividade estatal diz respeito. Se qualquer pessoa pudesse

ser chamada a contribuir, teríamos um simples imposto afetado a determinada finalidade, o que é vedado pelo art. 167, IV, da CF:

São vedados: I - O início de programas ou projetos não incluídos na lei orçamentária anual; II - A realização de despesas ou a assunção de obrigações diretas que excedam os créditos orçamentários ou adicionais; III - a realização de operações de créditos que excedam o montante das despesas de capital, ressalvadas as autorizadas mediante créditos suplementares ou especiais com finalidade precisa, aprovados pelo Poder Legislativo por maioria absoluta; IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos... (BRASIL, 1988).

A referibilidade é requisito inerente às contribuições, sejam sociais, do interesse das categorias profissionais ou econômicas, de intervenção no domínio econômico ou mesmo de iluminação pública municipal. Assim é que só os médicos podem ser contribuintes da contribuição ao Conselho de medicina, só os integrantes da categoria profissional podem ser contribuintes da contribuição ao respectivo sindicato, só os munícipes alcançados pela política de iluminação pública podem ser contribuintes da contribuição de iluminação pública, só as empresas dedicadas a atividades rurais poderiam ser contribuintes da contribuição ao instituto que promove o cumprimento da função social da propriedade rural, e assim por diante.

Diga-se, ainda, que a reversibilidade não é requisita das contribuições sociais de seguridade social.

Isso porque o art. 195 da Constituição, ao impor o seu custeio por toda a sociedade, estabeleceu expressamente uma especial solidariedade entre toda a sociedade, forçando, assim, uma referibilidade ampla ou global de tal subespécie tributária que acaba por lhe retirar qualquer conteúdo.

A referibilidade ampla ou global equivale, na prática, à não referibilidade. Se qualquer pessoa física ou jurídica pode ser colocada no polo passivo de obrigação de pagar contribuição à seguridade social, observada a via legislativa adequada, não se há de perquirir se integra ou não o grupo a que se destina a seguridade social. Mas mesmo esta especial solidariedade não autoriza a cobrança de quem a lei não indique como sujeito passivo. Frise-se, ainda, que o art. 195 diz respeito exclusivamente às contribuições de seguridade social, sendo absolutamente descabida a invocação da especial solidariedade por ele

estabelecida como se aplicável fosse a outras espécies ou subespécies das contribuições.

É importante ter em consideração, contudo, que o STJ tem diversos precedentes no sentido de que as Cidades não estariam sujeitas ao juízo de referiabilidade, diferentemente das contribuições do interesse de categorias profissionais ou econômicas, estas sim sujeitas a tal critério. Assim, permite a cobrança de contribuição ao Incra mesmo das empresas urbanas. O STF, por sua vez, permite a cobrança da contribuição ao Sebrae — que é um serviço social autônomo voltado às microempresas e empresas de pequeno porte de todas as empresas, mesmo das médias e grandes.

Não exigem vinculação direta entre o contribuinte e a aplicação dos recursos arrecadados”

Contribuições trabalhistas ou sobre a folha de pagamento.

## 2.2 NECESSIDADE DO CONTRIBUIR

Para sabermos a necessidade da nossa Contribuição, Primeiro vamos ver o conceito de tributo. Ele está especificado no Art. 3º do código tributário nacional:

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. (BRASIL, 1966).

A necessidade pela qual temos que contribuir é muito simples, todo estado tem sua administração e que é realizada através de seus agentes públicos. Para que essa administração funcione e seja prestada um bom serviço à população, é necessário que nos contribuamos através de nossos impostos.

Thiago Zappellini (2017, p. 19), afirma que, “necessidades públicas são ações que, de acordo com a Constituição e as Leis, possuem imprescindível importância para a nação, sempre em busca da promoção do bem-estar social”. Dentro desse universo, podemos citar a segurança pública, educação, saúde, construção de estradas, a existência de um poder Judiciário para compor conflitos de interesses, entre outras coisas.

Por isso, para conseguir cumprir com seu papel de satisfazer tais necessidades, o Estado precisa de recursos financeiros, visto que para tanto deverá pagar o salário de servidores e policiais, contratar empresas para realizarem obras públicas, comprar material de expediente, etc.

Desse modo, os tributos surgem como um meio que garante o custeio dessas atividades essenciais. É a chamada função fiscal das imposições tributárias. Ou seja, a razão pela qual devemos pagar tributos está no financiamento das atividades do poder público. Por isso, os valores entregues ao Estado sempre devem ser retribuídos com serviços públicos à sociedade, que suporta a carga tributária.

No entanto, além da função fiscal, os tributos também são utilizados como instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, desestimulando ações reprováveis e protegendo o mercado interno. A utilização dos tributos com esse fim é denominada de função extrafiscal, visto que se almeja atingir finalidades estranhas à arrecadação por meio da imposição pecuniária.

Como exemplo de função extrafiscal, podemos citar o IPI sobre cigarros. O IPI é um imposto que é cobrado sobre a fabricação de produtos industrializados, sendo que para cada produto é cobrado um percentual diverso, de acordo com a sua essencialidade. No caso da produção de cigarros, o imposto cobrado é de 300% (trezentos por cento) sobre o valor do produto, o que se justifica pela tentativa de aumentar seu preço de venda e, conseqüentemente, inibir o consumo, pois (todos sabem) o fumo é prejudicial à saúde. Por outro lado, o IPI sobre alimentos é ínfimo, em alguns casos sendo igual a zero, visto que tais produtos são essenciais para a sobrevivência das pessoas.

Já como atuação na economia, temos o imposto sobre importações, que pouco representa no orçamento público da União, mas serve como instrumento de proteção do mercado nacional. Por meio dele, o Governo Federal pode impedir a entrada de certos produtos estrangeiros com custo muito inferior aos nacionais, preservando a competitividade dos preços. Do mesmo modo, o governo pode aumentar o imposto sobre exportações para evitar que os produtores nacionais enviem ao exterior produtos que estejam em escassez no Brasil. Por outro lado, o Estado brasileiro pode diminuir a tributação internacional

para facilitar a entrada de produtos essenciais que estejam em falta no mercado interno.

Assim, respondendo à pergunta inicial, chegamos à conclusão de que os tributos existem para financiar a atuação do poder público, que precisa de recursos financeiros para satisfazer as necessidades públicas. No entanto, além de custear as atividades estatais, os tributos também servem como instrumento de intervenção no domínio econômico.

Quando os tributos forem criados com a função primordial de arrecadação, estaremos diante da função fiscal. Já quando a arrecadação fica em segundo plano e o Poder Público visa interferir no comportamento das pessoas, desestimulando o uso de determinados produtos ou facilitando o acesso a outros, verificamos a presença da função extrafiscal. Mas, apesar dessa separação, podemos encontrar em nosso sistema tributário tributos que sejam abrigados pelas duas funções.

### 2.3 A COMPETÊNCIA DOS ENTES FEDERADOS

Competência dos entes da federação com os tributos, nada mais é que, a capacidade que lhes foi dado pela Constituição Federal de União, Estados e Municípios poderem legislar sobre seus tributos. Isso sempre observando os requisitos estipulados pela própria constituição.

Por exemplo temos o ITBI que está no artigo 156, inciso II, Imposto sobre transmissão de Bens Inter Vivos – é um tributo municipal de competência do Distrito Federal e dos Municípios. Em algumas cidades ele também pode ser conhecido pela sigla SISA. ... A alíquota do ITBI varia de cidade para cidade, porém, é de em média 2% sob o valor de mercado do imóvel. A competências da União, que está expressa no, Art. 153 diz que:

Compete à União instituir impostos sobre: I - Importação de produtos estrangeiros; II - Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - Produtos industrializados; V - Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI Propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar... (BRASIL, 1988).

A União também poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, CF desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição. Esses novos tributos serão criados em caso de iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. Os Estados e o Distrito Federal, estão no Artigo, 155 CF, que dar a eles a competência para instituir impostos sobre;

Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: I - Transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; II - Operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; III - Propriedade de veículos automotores... (BRASIL, 1988).

Já os impostos Municipais que estão no Art. 156 vem que compete aos Municípios instituir impostos sobre:

Compete aos Municípios instituir impostos sobre: I - Propriedade predial e territorial urbana; II - Transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. Nº 3 de 1993. (BRASIL, 1988).

A repartição de todas essas receitas arrecadadas está no Art. 157, CF onde traz;

Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal: I - O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; II - Vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. (BRASIL, 1988).

No Art. 158. Temos aqueles tributos que pertencem aos Municípios, eles podem ser o produto da arrecadação do imposto da União sobre de todos os tipos de arrecadação, (ou qualquer natureza) especialmente os que são incidentes na fonte sobre todos rendimentos pagos por quaisquer títulos que seja pago por autarquias e fundações que instituírem ou mantiverem 50 % de sua arrecadação de impostos da União, sobre a propriedade territorial rural, relativo

a imóvel que seja situado no município. Podendo chegar até 100% se de acordo com o art153, § 4º, IIIII, também tem direito a 50% do que arrecadado pelo Estado sobre veículos automotores do seu município. A União fica encarregada de distribuir a parte dos tributos arrecadados para Estados Distrito Federal e os Municípios conforme expressa no seu art.159:

A União entregará: I - Do produto da arrecadação dos impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza e sobre produtos industrializados, 49% (quarenta e nove por cento), na seguinte forma: a) Vinte e um inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; b) Vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento ao Fundo de Participação dos Municípios; (BRASIL, 1988).

Com isso é criado o chamado pacto federativo que estão expressos nos (artigos 21 a 32) definindo o Pacto Federativo ou Federalismo Fiscal. O Pacto define como a receita dos tributos arrecadados será distribuída entre os entes da Federação, sendo que a lógica desse sistema é que os estados e municípios mais pobres recebem a maior parte da arrecadação. Tendo em vista o valor final de todos os tributos arrecadados, de acordo com o site do senado Federal (cerca de R\$ 1,3 trilhão), 68% dessa quantia fica com a União, deste total, 58% vai para Brasília, 24% para os estados e 18% para os municípios.

Esse fato foi comemorado na época da criação da Constituição Brasileira no ano de 1988, porém, foi estabelecido certa descentralização da receita tributária, fortalecendo os entes subnacionais e enfraquecendo a União. Como consequência, a União teve que aumentar ou criar tributos cuja arrecadação não é obrigada a ser dividida entre os entes subnacionais, como é o caso das contribuições sociais.

Os estados têm como fonte principal de recursos tributários o IPVA e o ICMS; os municípios, o IPTU e o ISS; e a União o Imposto de Renda e o Imposto sobre Produtos Industrializados. O Distrito Federal acumula as competências dos Estados e Municípios.

Portanto, partindo do ponto em que de toda a arrecadação, sendo isso justo ou não, tem distribuição maior para quem mais precisa, muito dos impostos que são arrecadados serão direcionados para sustentar - por exemplo - o norte e o nordeste, onde há a maior concentração de baixa renda do Brasil.

## 2.5 A CARGA TRIBUTÁRIA INCIDENTAL SOBRE O CONTRIBUINTE BRASILEIRO

Com relação a esse tema uma pesquisa divulgada no site BLB Brasil, mostra que no Brasil cargas tributárias é de grande peso para todos os contribuintes mais fica evidente que recais ainda mais sobre aqueles que tem menos renda, pois o sistema tributário Brasileiro é voltado para arrecadar fundos na sua maioria do consumo. Isso reflete na população de baixa renda e de classe média que são os que mais tem dificuldade para adquirir seus produtos e serviços.

Luís Schoueri (2013, p. 23), “valendo-se da clássica doutrina de Rubens Gomes de Souza, defende que todos os tributos incidem sobre a renda, diferenciando-se apenas quanto ao momento da incidência”. Dessa forma, tributos aparentemente distintos entre si são, em verdade, economicamente equivalentes.

O fato do Brasil não tributar especificamente sobre a renda mesmo sendo umas das 10º maior economia do mundo torna o Sistemas Tributário Brasileiro injusto com aqueles que mais necessitam. Sem falar que é um dos sistemas tributários mais difíceis do mundo. Mais para entendermos essa complexidade vejamos como funcionalidade nossos próprios tributos em si e em relação às necessidades sociais do país.

Em estudos realizados pelo INESC (2019, *online*), foi constatado que “o Brasil é um dos países mais desigual do mundo com relação a desigualdade social e a injustiça Tributária esse estudo acaba por confirmar a proporção da desigualdade social”.

A pesquisa constatou que em relação à ausência efetiva dos tributos sobre patrimônios, é que prova mais desigualdade. Apenas 0,30% da população detém 45% do PIB nacional em patrimônio.

Vejamos os Sistemas Tributários de outros países que podem ser utilizadas pelo Estados. Pois são países melhores desenvolvidos e devem ser observados como exemplos a seguir, mas claro adequando suas necessidades, particularidades e características.

Os estudos que são realizados para cooperação econômica mundial são realizados por órgãos de competência global A organização para a Cooperação

Econômica e Desenvolvimento OCDE e a Organização Mundial do Comércio OMC são as instituições que realizam estudos aprofundados sobre essa questão em nível internacional.

Trabalhos realizados por estes órgãos mostra que os países mais desenvolvidos a carga tributária estão entre 15% a 20% do PIB. Em relação aos outros países, Brasil é um dos que apresenta a mais elevada carga tributária. Também foi observado que os tributos não são equilibrados em relação às bases tributáveis, e que prevalecem os impostos indiretos, pois são mais fáceis de administrar.

Nos países mais desenvolvidos os estudos afirmam que seu Sistema Tributário tem características semelhantes, coeficiente fiscal elevado, e também em contrapartida uma maior participação dos Estados. Já a média de coeficiente fiscal fica por volta de 43% em comparação ao PIB. Nesse estudo foi apontado que os Estados Unidos e o Japão têm um coeficiente fiscal mais baixo, e os países escandinavos mais alto que a média.

Como exemplo de economia que o Brasil poderia seguir adequando suas necessidades temos os Estados Unidos das Américas que é sem dúvida é a maior economia do mundo. Todo país tem seu próprio sistema tributário diferente uns dos outros para melhor entender como funciona os sistemas tributários mundo a fora vejamos alguns sistemas tributários de outros países.

Nos Estados Unidos da Américas, o sistema tributário também tem sua complexidade. E seus tributos podem ser diferentes de estado para estado.

O sistema tributário, americano é voltado para o *voluntary compliance*, que faz com que o contribuinte sinta se moralmente obrigado a contribuir, espera-se que os contribuintes informem todos os ganhos a serem tributados em nome do bem comum. Também é critério de definição de competência tributária internacional a nacionalidade, que obriga a tributar os rendimentos nacionais independentemente de sua residência.

Para Arnaldo Godoy (2011, p.11), “o *voluntary compliance*, que faz do recolhimento de tributos uma obrigação moral de fundamento cívico”.

Sua arrecadação vem na maioria do Imposto de renda. A incidência para a pessoa física é interligada a todos os rendimentos de capital e o pagamento pelo trabalho. Para as pessoas jurídicas as vendas e os serviços são tributados.

Já a seguridade social é garantida através do imposto sobre a folha de pagamento.

Os tributos sobre doações e transferências de bens são de valores muito alto, que chega a alíquotas de 55%. As principais fontes de renda dos estados são sobre o consumo.

No Canadá quem tem competência para legislar é o poder legislativo e os poderes das províncias canadenses as decisões relativas ao sistema tributário do país. As rendas de pessoas que são residentes e não residentes também são tributadas, assim como os lucros obtidos no estrangeiro. A fiscalização do Imposto de Renda atua informa a comunicar incidência do tributo, deduções e penalidades. Em relação ao IR de empresas ou pessoas jurídicas, as deduções sobre redução preços ou de bens são permitidas.

As regras relacionadas aos impostos são rígidas para coibir eventual sonegação de fiscal. Caso o contribuinte não cumpra suas obrigações, esse fica sujeito a multas altas e até à prisão.

Na Argentina, apesar de ser uma Federação como o Brasil, os tributos são determinados da seguinte maneira: o imposto de renda afeta a renda de pessoas físicas e jurídicas. Rendimentos nacionais e estrangeiros são tributados; Imposto sobre o valor acrescentado relativo ao consumo; Imposto específico de consumo e aplicado na fabricação de produtos específicos, como bebidas e cigarros; Imposto sobre bens pessoais não incorporados no processo econômico afetado ou no patrimônio bruto.

Tem ainda os impostos das províncias que é cobrado da atividade comercial, dos autônomos, indústria, de serviço e imóveis, atos jurídicos e tributações específicas.

No Brasil, a carga tributária chega a 30% do PIB, e os tributos pagos chega a 60. Em nosso sistema tributário, temos competências, imunidades e limitações do poder de tributar pois temos normas constitucionais que em algumas situações impedem a tributação, a União, os estados o Distrito Federal e os municípios tem competência diferentes em relação aos tributos, que são divididos em: impostos, taxas e contribuições. As chamadas imunidade e impedimentos que se refere a nossa norma jurídica está expressa no Art. 150 Inciso VI da nossa Constituição Federal,

Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: VI- Instituir impostos sobre: a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão... (BRASIL, 1988).

Um dos fatores de o Brasil ter sua carga tributária muito complexa se dar também pelo fato do Brasil ter mais de 5 mil municípios e todos com seu regime próprio a União e estados possuem seus regulamentos e complexidades distintas. Mais se não bastasse a divisão entre todos os entes federados, as regras são frequentemente alteradas.

À União fica responsável por cobrar impostos sobre importação, exportação, além da rendas e lucros de pessoa jurídica ou física, produtos industrializados dos IPIs, sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativo a títulos ou valores mobiliários IOF, e outros.

Aos estados, a tributação refere-se a impostos sobre bens móveis, operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação ICMS, à propriedade de veículos automotores – IPVA, entre outros.

### **3 É POSSÍVEL UMA REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL**

A reforma tributária é algo que já vem sendo questionado, pois a sociedade está em constante evolução, fato este que nos leva a observar a real necessidade de uma atualização ou adequação da norma tributária, pois, a sociedade e alguns profissionais da área tributária acredita que algumas normas foram criadas a muito tempo e necessitam de adequações. Como por exemplo o modo como é feita a distribuição e arrecadação dos tributos.

Respondendo o nosso questionamento sobre a possibilidade de uma reforma tributária, não só é possível como é necessária a elaboração de um código Tributário mais justo e solidário que venha solucionar as complexidades do nosso atual sistema tributário e contribua para uma melhor distribuição de renda e incentive na geração de novos postos de trabalho.

Temos no senado a proposta de uma reforma tributária que está em processo de aprovação através da PEC45/2019 e PL 3887/2020, dentro dessa proposta a possibilidade de criação de arbitragem tributaria especial por meio de um novo projeto de lei.

O Projeto de Lei nº. 4.468 (2020, *online*), define que a arbitragem especial tributária poderá ser instaurada no curso da fiscalização, mediante solicitação do contribuinte ou provocação da Administração Tributária, para prevenir conflitos mediante solução de controvérsias sobre matérias de fato.

A proposta cria a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), um imposto do tipo valor agregado (IVA), em substituição ao Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e ao Financiamento da Seguridade Social (Cofins), que deverão ser extintos. Isso nos leva a expectativa que logo venha essa tão esperada reforma tributária.

### 3.1 A IMPORTÂNCIA DA ABORDAGEM DESSE TEMA

O modo como a sociedade brasileira está em constante evolução, a cada dia traz mais questões que necessitam ser incorporada a norma tributária brasileira sendo assim ocorre a necessidade de uma reestruturação do código tributário para uma melhor aplicação do sistema tributário junto a sociedade. Além do mais, essa reforma já é uma realidade que deverá ser concretizada em 2022, pois já temos um projeto de lei complementar em análise no Senado Federal.

Quando salientamos da necessidade de reestruturação do código tributário, essa se dar, por que o código tributário nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) é uma lei brasileira que institui as normas gerais de direito tributário exigidas pelo art. 146, inciso III da constituição brasileira,

Lei nº 5.172/1966, Art. 1º Esta Lei regula, com fundamento na Emenda Constitucional n. 18, de 1º de dezembro de 1965, o sistema tributário nacional e estabelece, com fundamento no artigo 5º, inciso XV, alínea b, da Constituição Federal as normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, sem prejuízo da respectiva legislação complementar, supletiva ou regulamentar.

Foi instituída durante o mandato do então presidente Humberto de Alencar Castelo Branco. A mais de 50 (cinquenta) anos. Esse fato nos revela uma real necessidade de uma adequação da norma para os dias atuais, e irá contribuir para uma melhoria na arrecadação e distribuição de renda para a sociedade brasileira.

### 3.2 PONTOS QUE MELHORARIA PARA A POPULAÇÃO

Como vimos anteriormente no sistema tributário brasileiro a carga tributária, equivale a mais de 30% do PIB, e a quantidade de impostos pagos chegam a 60. Com uma possível reforma, os pontos que melhor se adequaria seria uma melhor arrecadação, simplificando o modo de arrecadação de impostos. Bem como uma melhor fiscalização para evitar a alta sonegação de impostos, com isso garantiria uma melhor distribuição de renda, e poderíamos ter um sistema tributário que não fosse tão injusto com a classe menos favorecida do país, e que seja melhor elaborado a forma como essa arrecadação e feita, cobrando mais dos mais ricos e menos dos mais pobres.

José Afonso (2015, p. 15), defende que, “o exercício da função precípua pela União de coordenadora e fomentadora da reforma tributária, como um todo, e do ICMS, em particular, para a aceleração de acordos e decisões”.

Para (AFONSO, 2015, p. 21), “a simplificação do sistema tributário brasileiro além de incentivar a realização das contratações de mão de obras e geração de novos postos de trabalho, estará incentivando a circulação de riquezas na economia e com isso atraindo mais investidores”.

### 3.3 SISTEMA NACIONAL TRIBUTÁRIO

O sistema tributário brasileiro está expresso na constituição em seus artigos (arts. 145 ao 149), o sistema tributário brasileiro consiste basicamente no recolhimento de tributos a fim de subsidiar as ações do governo no que diz respeito aos serviços prestados à população, melhoria da infraestrutura das entidades governamentais e pagamento dos servidores públicos.

Sistema é ordem, e, é o todo ordenado. Mas, em seu vocábulo possui dois sentidos, o primeiro como nexos, que trata da reunião de coisas, dos elementos de um conjunto, de um “Conjunto de coisas interligadas”. “De outro lado, a usamos no sentido de ‘método’, quando dizemos, por exemplo, ‘ser sistemático’, significa com isso, ‘ser metódico’”, isso segundo. (SOARES, 2004, p. 209).

Via de regra, esses tributos são cobrados do cidadão direta ou indiretamente pelo governo, seja durante a aquisição/utilização de algum produto ou serviço tanto de empresas públicas como privadas. Observe que os tributos brasileiros são divididos em três categorias:

O primeiro, os tributos federais que são os tributos arrecadados pela União com o objetivo de custear gastos públicos nas áreas de saúde, segurança e educação. Além disso, esses tributos são utilizados para potencializar ou controlar o consumo de determinados bens e serviços a fim de que o Estado tenha maior controle sobre a economia do país. O segundo, os tributos estaduais que são regulamentados pelos governos estaduais de modo que também fica a cargo dos estados definir como e em quais áreas esses recursos serão aplicados. O terceiro, os tributos municipais que são de competência das prefeituras e os valores arrecadados são utilizados para sanar as despesas com a folha de pagamento e demais custos para a manutenção dos gastos públicos.

#### **4 AS POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIA DA REFORMA TRIBUTÁRIA**

Uma reforma tributária no Brasil seria mais que uma necessidade, pois o modo como está sendo recolhido o tributo brasileiro mostra se complexo, má distribuído e algumas vezes até injusto com aqueles menos favorecidos, pois é neles que mais pesar a carga tributária brasileira, na hora de adquirirem seus produtos básicos do dia a dia sentem a consequência de uma tributação mal elaborada e tem seus poderes de compra reduzido pela alta tributação. Fatos esses que poderia ser extinto ou aliviado com uma reforma tributária justa e mais eficiente.

Explica Botelho, apontaram como crucial o ajuste do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Ele é o imposto que permite a liberdade aos estados para determinarem o valor de seus impostos individuais, o que às vezes gera guerra de impostos entre estados. “Os estados querem atrair atividade comercial. Assim, alguns deles oferecem impostos mais baixos, o que causa uma arrecadação mais baixa e, às vezes, prejudicial”. (BOTELHO, 2020, *online*).

#### 4.1 HISTÓRIA DAS REFORMAS TRIBUTARIAS JÁ REALIZADAS

Como já foi mencionado anteriormente, após 1822. O tributo no Brasil, era cobrado em madeira de pau brasil. Essa especie de tributo chamava-se de quinto, imposto da época e foi o primeiro imposto cobrado no Brasil, era um tributo recolhido por tudo que se encontrava de valor como ouro diamante e outras pedras de valor, mais logo teve sua 1º alteração.

Ricardo Varsano (1996, p. 23), a República brasileira herdou do Império boa parte da estrutura tributária que esteve em vigor até a década de 30. Sendo a economia eminentemente agrícola e extremamente aberta, a principal fonte de receitas públicas durante o Império era o comércio exterior, particularmente o imposto de importação que, em alguns exercícios, chegou a corresponder a cerca de 2/3 da receita pública. Às vésperas da proclamação da República, este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo.

Após ser declarado a independência 1831, criou se um decreto para regular o processo nas ações da Fazenda contra os contribuintes, essa mesma lei foi responsável por unificar todos os tributos.

Em 1842, foram criados novos regulamentos para tributar, trazendo modificações consideráveis que se assemelharão a uma reforma. Também criou se o Imposto de renda IR. Para aqueles que recebia pagamentos vindos da administração pública foi criado a contribuição extraordinária.

A Constituição de 24 de fevereiro de 1891 adotou, sem maiores modificações, a composição do sistema tributário existente ao final do Império. Porém, tendo em vista a adoção do regime federativo, era necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhes permitissem a autonomia financeira. Foi adotado o regime de separação de fontes tributárias, sendo discriminados os impostos de competência exclusiva da União e dos estados. (VARSANO, 1996, p.29).

A pesar de várias mudanças uma das mais importantes foi a Proclamação da República, após as alterações e decretos que alterava o código tributário constantemente formam a emenda constitucional nº5, em 1964 com a complicada situação que vivia o país e o termino da segunda guerra e com

intuído de promover um governo legalista foi instituída comissão especial para uma nova mudança no código tributário.

Após apresentação de dois projetos A e B por essa comissão em 66 a lei nº 5.172 foi aprovada como lei ordinária mais com o ato número 36 e instituiu o CTN de 66. E entrou em vigor no ano de 67.

(MELO, 2006, p.12), explica que “encontramos o Sistema Tributário Nacional, no Título VI, da tributação e do orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, artigos 145 a 156, que nos remete a lembrarmos do Código Tributário Nacional, Lei nº. 5. 172, de 25 de outubro de 1966”.

No período entre 66, 67 e 68 foi feita novas alterações por que o Brasil passava por extremas dificuldades financeiras. Mais em 69 teve uma expressiva alteração que não teve grandes empacoto nas normas tributaria.

Passados por todos esses períodos de incertezas e alterações no regime tributário Brasileiro em 1988 com uma nova constituinte foi formada uma nova constituição que veio com um código tributário que repartiria a competência para tributar com os estados e os municípios, pois antes era somente a União e estados deixando os municípios de fora.

(COELHO, 2006, p. 3), relata que a Constituição brasileira de 1988 é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação, visto que está cheia de princípios e regras e ainda acrescenta que seus fundamentos estão enraizados, onde se projetam alternadamente sobre as ordens jurídicas parciais da União, dos Estados e dos Municípios e ainda acerca da importância que é a constituição de 1988 em repartir as competências da norma jurídica também com os Municípios.

#### 4.2 ACORDOS INTERNACIONAIS QUE INTERFEREM NO FISCO BRASILEIRO

O Brasil como membro da OMC e MERCOSUL, OCDE e outros órgãos internacionais, tem certos tratados que acabam por influenciar a nossa economia, como as nossas normas tributarias, pois, mesmo sendo um país soberano deve respeitar os tratados internacionais firmados com seus parceiros comerciais. Alves Pinto (2008, p. 45), em seu artigo traz a ideia de “como os

tratados internacionais podem interferir no fisco brasileiro, e os tratados internacionais que afetam a matéria tributária”.

Ao afirmar que há convenções internacionais que, embora versando essencialmente sobre outra matéria, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias. O referido autor cita como exemplos os acordos que visa à criação de zonas aduaneiras, ou de livre comércio, e de outros que tratam de assuntos como imunidades diplomáticas e consulares e assim no seu entendimento as convenções de organizações internacionais tratam inicialmente sobre matéria diferente do tributário como segurança global meio ambiente e acordos cria regras de importação e exportação. No entanto algumas dessas normas acabam por afetar normas tributarias internas.

Também faz uma diferenciação entre os tratados internacionais que afetam matéria tributária e os tratados internacionais em matéria tributária. Quanto aos primeiros, cita como exemplo o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (Gatt), que abole discriminação nas relações comerciais mediante a extensão generalizada da cláusula da nação mais favorecida. Trata-se de fato intrinsecamente ligado ao fenômeno de integração econômica que pode ser observado na atualidade. Além do Gatt, outros acordos comerciais que afetam matéria tributária podem ser citados, como o Tratado de Roma, o Mercosul e o Nafta. (SCHOUERI, 2003, p. 23).

Luís Schoueri (2003, p. 23), fala sobre a discrepância entre as normas internacionais que acabam por afetar a matéria Tributária e os acordos internacionais de matéria tributa, na maioria das vezes esses acordos criam zonas de livres comercio, como se fosse uma sociedade onde todos visam lucros como exemplo ele cita a o Mercosul que é uma zona de livre comercio dos países da américa latina liderado pelo Brasil.

(SCHOUERI, 2003, p. 27), “oferece um bom panorama sobre a evolução dos acordos de bitributação. Aponta o autor que, já no final do século XIX, os Estados passaram a adotar acordos bilaterais para evitar a bitributação da renda”. No começo, o fenômeno era observado apenas entre Estados limítrofes, no entanto, com o decorrer do tempo, e principalmente após o final da Primeira Guerra Mundial, observou-se a construção de uma rede de acordos na Europa Central, fenômeno que acabou se alastrando pelo resto do mundo com o fim da Segunda Guerra Mundial.

Assim, é importante apenas demonstrar que pode haver tratados que não tenham por objeto matéria tributária, mas que venham a afetá-la, no entanto, a heterogeneidade desses tratados dificulta um tratamento dogmático unitário à matéria e, além disso, não se enquadram na categoria que aqui nos interessa. Os tratados internacionais podem versar sobre as mais diversas matérias, e, entre elas, obviamente está a matéria tributária.

Com frequência quase absoluta, os tratados em matéria tributária dispõem sobre acordos de bitributação. A bitributação, conforme visto, é a coincidência de pretensão tributária de natureza semelhante de mais de um Estado sobre um mesmo contribuinte, em virtude da mesma circunstância e relativa ao mesmo período. Os acordos de bitributação são os instrumentos de que se valem os Estados para evitar ou mitigar os efeitos da bitributação por meio de concessões mútuas.

Muito dessa evolução quanto aos acordos de bitributação pode ser atribuída ao trabalho da Sociedade das Nações, que elaborou um modelo uniforme de acordo de bitributação a ser seguido pelos países. Em 1921, quatro especialistas em finanças públicas foram encarregados pelo Comitê Financeiro da Sociedade das Nações de apresentar um relatório sobre os problemas econômicos decorrentes da bitributação e quais seriam as possíveis soluções para o problema.

Luís Schoueri (2003, p. 31), chama a atenção a outro aspecto da soberania. Segundo o autor, “ela se apresenta de maneira dupla, dividindo-se em soberania interna e soberania externa”. A soberania interna poderia ser explicada como poder de o Estado estruturar livremente sua ordem jurídica, poder este necessariamente submetido ao direito. Não é essa a noção que mais nos interessa neste estudo, uma vez que, enquanto reduzida ao seu aspecto interno, a soberania não produz efeitos que afetam o direito tributário internacional, cujo interesse está naquelas relações em que a pretensão estatal, especialmente a tributária, estende-se além das fronteiras. Como exemplo de uma situação em que a pretensão estatal estende-se além das fronteiras, Schoueri cita o art. 43, § 2.º, da Lei Complementar nº 104/2001, que permite a possibilidade de o imposto de renda atingir receita ou rendimento oriundos do exterior.

Entre 1926 e 1927, com o auxílio de especialistas europeus e norte-americanos, o Comitê elaborou quatro modelos de acordos, que tratavam, além dos impostos diretos, do imposto de sucessões, da assistência administrativa e da assistência judiciária. Tais modelos foram aprovados, em 1928, por representantes de 28 Estados. Em 1940, após diversas reuniões do Comitê Permanente de Assuntos Fiscais, foi sugerida a revisão dos modelos de 1928, realizada em 1943, quando se consagraram os interesses dos países menos desenvolvidos, com aceitação da tributação segundo o princípio da fonte. Essa situação não tardou a mudar, uma vez que, encerrado o conflito mundial, quando os países desenvolvidos puderam voltar a centrar suas atenções na discussão, surgiu um novo modelo que privilegiava a tributação na residência.

A Organização das Nações Unidas procurou retomar os trabalhos da Sociedade das Nações, tendo sido propostos o exame e a revisão dos modelos na primeira reunião da Comissão de Finanças Públicas. Não obstante, os trabalhos da organização nessa época restaram infrutíferos. Somente em 1967, por influência dos trabalhos da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos, esta retomaria seus trabalhos para a criação de um modelo de acordo de bitributação.

Hector Villegas afirmou que,

Modernamente, tem-se observado que a bitributação internacional apresenta-se como um obstáculo ao desenvolvimento econômico e social dos países, principalmente dos pouco desenvolvidos (VILLEGAS, 1994, p. 483-484, apud GRUPENMACHER, 1999, p. 93).

Em 1956, foi instituído um Comitê Fiscal com a tarefa de apresentar um novo modelo de acordo de bitributação pela Organização Europeia de Cooperação Econômica, que posteriormente (1961) passaria a se chamar Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (OCDE). O Comitê Fiscal concluiu seus trabalhos em 1963, apresentando um modelo de acordo de bitributação, em que, à semelhança do modelo elaborado no pós-guerra pela Sociedade das Nações, contemplava-se a tributação na residência. O Comitê para Assuntos Fiscais existente na atualidade é a evolução deste Comitê Fiscal, e ainda hoje continua a trabalhar na convenção modelo e em seus comentários.

#### 4.3 EM QUE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA PODERIA CONTRIBUIR PARA A SOCIEDADE

Uma reforma tributária no Brasil nos dias atuais já é vista como uma possível realidade, e caso realmente seja concretizada, será de grande importância para a sociedade brasileira como todo, uma reforma hoje traria menos burocratização para o grande e médio empresário e conseqüentemente estaria colaborando para a criação de novos postos de trabalho o dinheiro a arrecadado dos impostos deverá ser destinado ao lugar certo; saúde, educação, transporte, infraestrutura e beneficiando a maioria da população.

Em um sistema tributário realmente justo, a tributação é maior sobre quem tem ou ganha mais. Hoje no Brasil isso não acontece, aqui a carga tributária acaba pesando mais sobre os mais pobres e a classe média, porque cobramos muitos impostos sobre o consumo e pouco sobre renda e patrimônio. Isso gera graves embaraços que nos leva ao crescimento da desigualdade social, em relação contrária ao texto constitucional em seu art 3º da Constituição Federal.

Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (BRASIL, 1988).

Por isso essa reformar tributaria poderá acabar ou diminuir com a desigualdade social que vivemos hoje no Brasil. Mais para isso devemos fazer a coisa certa como por exemplo reduzir os impostos sobre o consumo, reduzir o gasto com a máquina pública, endurecendo as leis contra a sonegação fiscal e cobrando mais sobre as grandes fortunas até mesmo elevar o tributo sobre a renda e patrimônio.

Com isso passaríamos a ter um sistema previdenciário mais justo e que melhor contribuísse para desenvolvimento da sociedade brasileira e assim garantindo que todos cidadãos tenha uma efetiva melhoria na qualidade de vida. E que possa contribuir para o crescimento do País.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Depois de uma profunda análise da evolução histórica do direito tributário no Brasil, bem como as alterações na lei tributária e, sua aplicação para a sociedade a conclusão que chego é que um dos maiores problemas da sociedade brasileira é a má distribuição de renda, e isso acarreta vários fatores como a desigualdade social o estímulo a pobreza, pois o fator tributário e o social, estão diretamente ligados por tanto se alguém sonega imposto no Brasil, esse mesmo estará contribuindo para o aumento da pobreza e a desigualdade social.

Essas observações expostas poderão ser corrigidas através de uma reformulação do código tributário nacional. Mas cabe salientar que esse não é o fim dos problemas, pois a sociedade está em constante evolução e mesmo que seja hoje, aprovado um novo código tributário, o mesmo devera de ser modificado. Por que a cada ano que se passa surgem novas necessidades que precisam ser implantadas na legislação. Seja para melhorar a qualidade de vida da população, para diminuir a burocracia e criar novos postos de trabalho, bem como endurecer a legislação para aqueles que encontram brechas nas leis para praticar a sonegação fiscal.

Posso ainda concluir que a carga tributária brasileira é uma das mais elevadas do mundo sendo, isso em comparação com outros países mais desenvolvidos e essa carga tributária recai de forma desleal para a classe mais pobre e a classe média do País. Isso por que foi adotado um sistema onde cobram mais sobre o consumo do que sobre a renda e sobre as grandes fortunas, deixando os super ricos de certa forma favorecidos pois são os que mais ganham e menos pagam os impostos.

Além de desestimular a geração de empregos reduz a capacidade do contribuinte de melhorar sua qualidade de vida. Por tanto nada adiantaria se houver uma reforma tributária que não corrija essas anomalias, pois estará apenas aliviando-as temporariamente e não realmente solucionando os problemas do País.

## REFERÊNCIAS

\_\_\_\_\_. Tratados e convenções internacionais sobre tributação. **Direito tributário atual**. - São Paulo: Dialética, n. 17, 2003.

AFONSO, Jose Roberto R. Pacto federativo. – Brasília. 2015. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-temporarias/especiais/55a-legislatura/pacto-federativo/documentos/audiencias-publicas/JosRobertoAfonso.pdf>. > Acesso em: 30 nov. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988. Disponível em: < [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm) >. Acesso em: 1 nov. 2020.

BRASIL. **Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016**. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI.. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Ato2015-2018/2016/Decreto/D8950.htm#art6](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Ato2015-2018/2016/Decreto/D8950.htm#art6) >. Acesso em: 20 jun. 2020.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm#:~:text=Art.%203%C2%BA%20Tributo%20%C3%A9%20todo,mediante%20atividade%20administrativa%20plenamente%20vinculada](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm#:~:text=Art.%203%C2%BA%20Tributo%20%C3%A9%20todo,mediante%20atividade%20administrativa%20plenamente%20vinculada) >. Acesso em: 20 set. 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Receitas tributárias são concentradas pela União**. Brasília, DF: Senado, 2013. Disponível em: < <https://www12.senado.leg.br/emdiscussao/edicoes/pacto-federativo/partilha-dos-tributos> >. Acesso em: 6 jun. 2020.

BRASIL. **Sistemas tributários comparados: Brasil e outros países**. 2017. Disponível em: < <https://www.blbbrasil.com.br/blog/comparacao-sistemas-tributarios/> >. Acesso em: 5 nov. 2020.

COELHO, S. C. N. **Comentários à constituição de 1988**. - Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CARREZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19. ed. - São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Rubens de Miranda. **Contribuição de Melhorias e Taxas no Direito Brasileiro**. - São Paulo: Juarez de Oliveira, 1999.

CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 9. ed. - São Paulo: Atlas, 1996.

CASSONE, Vitório. **Direito tributário**. 14. ed. - São Paulo: Atlas, 2002.

FERREIRA, Marco Antonio Pereira. Evolução histórica do sistema tributário nacional. **Revista Jus Navigandi**, ISSN 1518-4862. - Teresina, ano 23, n. 5476, 29 jun. 2018. Disponível em: < <https://jus.com.br/artigos/65488>. > Acesso em: 30 nov. 2020.

FUHRER, Maxililiano Roberto Ernesto; FUHRER, Maxililiano Cláudio Américo. **Resumo de direito tributário**. Vol. 8. 16. ed. - São Paulo: Catavento, 2004.

Godoy, Arnaldo Sampaio. **Estatuto do contribuinte só fomentaria ações judiciais**. 2011. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2011-mai-17/estatuto-contribuinte-aumentaria-custos-melhorar-praticas>. > Acesso em: 30 nov. 2020.

ISHIDA, Maria Clara Yukie; MARTELLI, Ana Laura Teixeira. **O sistema tributário nacional**. In: ETIC 2015 – Encontro de iniciação científica – issn 21-76-8498.

LEZAN, E., VARSANO, R. **O sistema tributário brasileiro**. Mimeo, 1981.

LOUREIRO, Célio; LINS, Miguel. **Teoria e prática de direito tributário**. 1. ed. - Rio de Janeiro: Forense. 1961.

MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de direito tributário**. 26. ed. - São Paulo: Malheiros, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. vol. 2. 5. ed. - São Paulo: CEJUP, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito administrativo e empresarial**. - Belém: CEJUP, 1989. p. 222-237. Disponível em: < <https://gandramartins.adv.br/parecer/importacao-anterior-a-emenda-constitucional-n-23-83-com-desembaraco-aduaneiro-em-1983-e-entrada-da-mercadoria-no-estabelecimento-importador-em-1984-direito-a-credito-presumido-por-forca-do-conveni-2/> > Acesso em: 06 nov. 2020.

MARTINS, Ricardo Lacaz. **Entenda a reforma tributária e suas consequências**. Disponível em: < <http://www.lacazmartins.com.br/ricardo> >

[lacaz-martins-fala-sobre-reforma-tributaria-ao-site-spacemoney/](#) > Acesso em: 20 nov. 2020. Entrevista concedida a redação da SpaceMoney.

MCNAUGHTON, Charles William. Tomo direito tributário: fato gerador. **Revista enciclopédia jurídica da PUCSP**. 1. ed. 2019. Disponível em: < <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/302/edicao-1/fato-gerador> > Acesso em: 30 nov. 2020.

MATOS, Maria Lucia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do direito tributário**. 2007. Disponível em: < <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario#:~:text=O%20Brasil%20somente%20teve%20seu,tributo%20transplantado%20em%20terras%20brasileiras> > Acesso em: 30 nov. 2020.

MELO, J. E. S. de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. - São Paulo: Malheiros, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 7. ed. - Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PINTO, Gustavo Mathias Alves. Tratados internacionais em matéria tributária e sua relação com o direito interno no Brasil. **Revista Direito GV**, ISSN 2317-6172. vol.4 n.1. - São Paulo. 2008. Disponível em: < [https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1808-24322008000100007](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1808-24322008000100007) > Acesso em: 01 dez. 2020.

REVISTA ÂMBITO JURÍDICO. **Evolução histórica do sistema tributário nacional**. 2017. Disponível em: < <https://ambitojuridico.com.br/cadernos/direito-tributario/evolucao-historica-do-sistema-tributario-nacional/> > Acesso em: 15 nov. 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 3. ed. - São Paulo: Saraiva, 2013.

SOARES. Marcos Antônio Striquer. **Sistema jurídico e teoria geral dos sistemas** – Aulas do professor Tércio Sampaio Ferraz Júnior, nos dias 12, 14 e 16/03/73 – Apostila do “Curso de Extensão Universitária” da Associação dos Advogados de São Paulo. REVISTA JURÍDICA da UniFil, Ano I - nº 1. 2004. Disponível em: [http://web.unifil.br/docs/juridica/01/Revista%20Juridica\\_01-17.pdf](http://web.unifil.br/docs/juridica/01/Revista%20Juridica_01-17.pdf). Acessado em: 12 out. 2020.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas**. 2. ed. - São Paulo: RT, 2001.

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro. 1996. Disponível em: < [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf) > Acesso em: 10 nov. 2020.

VARSAÑO, Ricardo. **Texto para discussão nº 405 a evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século**: anotações e reflexões para futuras reformas. - Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: < [http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_0405.pdf](http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf) >. Acesso em: 25 out. 2020.

VIRGÍLIO, Arthur. **KD frases**. Disponível em: < <https://kdfrases.com/frase/120572> > Acesso em: 04 dez. 2020.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

ZAPPELINI, Mondo Thiago. **Impostos**: afinal, por que existem?. Disponível em: < <https://www.politize.com.br/impostos-afinal-por-que-existem/#:~:text=%C3%89%20%20chamada%20fun,Acessado em 03/06/20 20 as 15:00%C3%A7%C3%A3o%20fiscal,que%20suporta%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria> . > Acesso em: 30 nov. 2020.