

A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: UMA QUESTÃO HISTÓRICA

TAXATION IN BRASIL: A HISTORICAL ISSUE

*André Felipe Canuto Coelho*¹

Faculdade Damas/PE

*Getúlio Tito Pereira de Oliveira*²

UFPE

RESUMO

A tributação permite um inestimável ponto de observação para a análise da relação entre a sociedade e o Estado. As diferentes sistemáticas de tributação, principalmente sob os aspectos de alcance, intensidade e destinação, configuram-se em uma questão que acompanha historicamente as principais formas de organização socioeconômica do mundo. Partindo o presente trabalho do surgimento do tributo nas civilizações antigas e de sua contextualização nas Idades Média e Moderna, alcançou-se a atual configuração do sistema tributário brasileiro. Ao vislumbrar-se tal temática sob o olhar da política, sem deixar de lado seus aspectos legais, foi possível apontar alguns dos principais problemas brasileiros nesta seara e suas dificuldades em solucioná-los.

PALAVRAS-CHAVE

Tributação. Reforma tributária. Impostos; Brasil.

ABSTRACT

Taxation allows a priceless observation point for the analysis of the relationship between society and State. Different taxations, especially under aspects of range, intensity and destination, represent an issue that historically accompanies the main forms of socio-economic organization in the world. This paper begins with the tax emergence in ancient civilizations and its contextualization in the Middle and the Modern Ages, till the current configuration of the Brazilian tax system. Studied under the gaze of politics but not forgetting its legal aspects, it was possible to point out some of the main problems of Brazilian tax systems and its difficulties to solve them.

KEYWORDS

Taxation. Tax reform. Taxes. Brazil.

1 Introdução

¹ Mestre em Direito, Doutor em Ciência Política, Professor da graduação e do mestrado em Direito da Faculdade Damas da Instrução Cristã.

² Discente do Mestrado Profissional em Políticas Públicas pela UFPE.

Os tributos são uma parte essencial do orçamento, afetam a distribuição de renda entre os grupos sociais, modificam as decisões dos eleitores. A relação entre tributação e representação é um aspecto inerente de toda democracia. Os tributos têm um impacto sobre as decisões econômicas e os governos podem usar a política tributária para estimular alguns tipos de comportamento econômico. Ao mesmo tempo, os atores econômicos podem lançar mão de seu poder político para obter isenções tributárias e outras formas de tratamento fiscal privilegiado (RADAELLI, 2005, p. 85). Como bem pontuou Skocpol (1979, p. 6), os recursos tributários de um Estado proporcionam informações bastante preciosas acerca de sua capacidade de alcançar determinados objetivos. North (1981, p. 21) vai além, incluindo a tributação na própria definição de Estado: “...uma organização com uma vantagem comparativa na imposição com violência de suas normas, e que se estende por uma área geográfica cujos limites são determinados pelo seu poder de tributar...”

Por outro lado, a percepção do tributo como algo indesejável ao indivíduo é uma construção resultante de fatores que percorrem a história das civilizações. Entender como esta matéria evoluiu ao longo do tempo, seja no contexto lato da sociedade, seja no âmbito brasileiro, apresenta-se um salutar exercício para o entendimento de muitas problemáticas enfrentadas pela tributação na atualidade.

Na medida em que se porta como uma subtração do patrimônio particular em favor de uma coletividade organizada, no caso, o Estado, o cidadão muitas vezes não encontra correspondência entre o ônus da obrigação tributária e o benefício público viabilizado por sua contribuição. Perceber que o hiato tributário entre perda individual e ganho social é uma condição observável não apenas hoje, mas também recorrente no pretérito, reforça a relevância de se conhecer as experiências passadas para minorar-se os erros e otimizar os acertos do futuro.

Este trabalho, em sua primeira parte, apresenta um breve histórico sobre como o conceito de tributo surgiu nas civilizações

antigas e contextualizou-se nas Idades Média e Moderna. Seguidamente, descreve como ocorreu a maturação da tributação nacional desde o período colonial até a configuração do atual sistema tributário, suas principais características e limitações. Na conclusão, ao se investigar a carga tributária no Brasil atual, busca-se um olhar mais amplo, capaz de extrapolar as barreiras temporais e aportar subsídios para soluções menos sintomáticas/pontuais e mais efetivas/sustentáveis aos desafios da tributação no Brasil.

2 Breve histórico sobre a origem dos tributos

A diferença de percepção entre Estado e sociedade acerca da sistemática de tributação – principalmente sob os aspectos de alcance, intensidade e destinação – acompanha historicamente as principais formas de organização socioeconômica do mundo. Desde os primórdios das civilizações, as formas embrionárias do imposto já traziam consigo o inconformismo do contribuinte em pagá-lo.

A coleta de recursos para fazer face às necessidades coletivas de uma comunidade foi se sofisticando gradualmente. Os primeiros registros de tributação datam de aproximadamente 6.000 a.C., encontrados em tábuas de argila na região da antiga cidade-estado de Lagash, hoje correspondente ao território do Iraque (CARLSON, 2005). A presença de um imposto sistemático é detectada na civilização egípcia por volta dos 3000 a.C., onde os escribas tomavam por base um cadastro de todos os componentes de cada família. Através de um recenseamento bienal denominado de “conta do outro e do campo” esse cadastro foi acrescido de informações relativas à avaliação em ouro dos bens dessas famílias, revelando um processo bastante sofisticado para a época (SANTOS, 2013).

Também em Lagash, conforme escritos arqueológicos datados de 2700 a 2500 a.C., já constavam queixas da população acerca de impostos considerados excessivos, podendo ser considerados como “a primeira manifestação documentada da luta permanente do indivíduo contra o imposto, a despeito da forma

que este possa assumir” (SANTOS, 2013, p. 89). Ainda com base em tais vestígios arqueológicos, a presença do fisco já se mostrava indesejada, a saber pelo provérbio da época, extraído de tais achados: “podes ter um Senhor, podes ter um Rei, mas o homem a temer é o cobrador de impostos” (KRAMER *apud* SANTOS, 2013, p.89).

Percebendo a insatisfação nata das pessoas em pagar impostos, Alexandre, o Grande (356 a.C. – 323 a.C.), como estratégia de minimizar as revoltas populares nas terras por ele conquistadas, buscou implementar reduções substanciais dos impostos nesses locais, além de investir metade do arrecadado em melhorias públicas (situação em geral diferente da encontrada antes da conquista, onde se tinham altas tributações e os valores arrecadados iam geralmente para o tesouro do rei, não para melhorias públicas) (CARLSON, 2005).

Do Império Romano surgiu o termo “Fisco”, que era a denominação do cesto onde o coletor depositava o dinheiro público arrecadado. Também dessa época romana adveio a primeira ideia de imposto sobre produtos industrializados e sobre o consumo, denominados respectivamente de *macellum* e *silicaticum* (AMORIM; WEYNE, 2006).

Durante a Idade Média, com a decadência da figura do Estado e advento do feudalismo, a sistemática de tributação também passou por mudanças. Os feudos eram governados por nobres, chamados de senhores feudais. Os camponeses que viviam e produziam no território possuíam uma relação hereditária de dependência com os senhores feudais, denominada de vassalagem, sendo obrigados a servi-los com lealdade e pagar os devidos tributos. Tendo em vista a baixa circulação de moedas nesta época, o pagamento era feito através da oferta das melhores partes da colheita.

Somando-se à carga tributária do camponês, existia a forte presença da Igreja Católica, que obrigava o pagamento do dízimo – tido na época como um imposto territorial. Aquele que deduzisse as despesas antes de lançar o dízimo às suas colheitas era

condenado ao inferno (AMORIM e WEYNE, 2006; BRASIL, 2009).

Influenciado pela Igreja Católica, os senhores feudais começaram a participar dos movimentos militares que ficaram conhecidos como cruzadas³. Essa participação era financiada em boa parte pelos tributos arrecadados nos feudos, que se faziam gradativamente crescentes para suprir os gastos com a guerra e manutenção das despesas do reino.

Na Inglaterra, o reinado de João I, o João Sem-Terra, foi um exemplo de como os gastos com as guerras santas influenciaram a questão tributária. Com a saída do irmão mais velho do rei, Ricardo I, o Ricardo Coração de Leão, para comandar a Terceira Cruzada rumo à Terra Santa, João I, ao assumir o reinado em 1199,

[...] 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 (BRASIL, 2009, p. 12).

O final do período de cruzadas foi decisivo para a decadência do feudalismo. Com a morte de muitos senhores de terras nas guerras santas e com o colapso financeiro de muitos feudos, os camponeses foram aos poucos conseguindo a liberdade, repovoando as cidades urbanas. A influência dos produtos orientais

³ 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 (BRASIL, 2009, p. 12).

– especiarias - nos hábitos de consumo dos europeus fomentaram o comércio e o crescimento econômico urbano, que passou a ser dominado pelas cidades italianas de Gênova e Veneza em face de sua localização geográfica e estreito contato com o mercado árabe. Tal contexto proporcionou o surgimento de uma nova classe social: a burguesia, formada pelos comerciantes, industriais e banqueiros. Era o fim da Idade Média e início da Idade Moderna, onde os feudos foram transformados em reinos, que foram crescendo e se unificando na forma de Estados Nacionais (BRASIL, 2009).

Com o crescimento da demanda pelos produtos orientais, a alternativa encontrada pelos Estados Nacionais ante o monopólio árabe-italiano foi a busca de novas rotas comerciais com o Oriente, que passaram a ser viabilizadas pelos altos investimentos em esquadras de navegação. A fonte de recursos para tais empreitadas também era obtida pela cobrança de tributos aos súditos, realizada pelo Rei, geralmente em moedas e não mais em mercadorias (BRASIL, 2009). Portugal e Espanha se destacaram, descobrindo rotas para a África e Ásia, além de chegarem às Américas, que serviram como fonte de riquezas para as metrópoles europeias.

A tributação da época consistia numa situação onde o rei centralizava o poder, detinha o monopólio fiscal e com o recolhimento dos impostos financiava as guerras, pagava a máquina administrativa e mantinha as mordomias da família real (BARROS, 2010). Era o Estado absolutista, no qual a sociedade dividia-se em castas. Enquanto a nobreza e o clero – classes dominantes - nada pagavam, o Estado sustentava-se exclusivamente pelos pesados tributos atribuídos aos comerciantes (burgueses) e trabalhadores (camponeses e artesãos). O rei francês Luis XVI, didaticamente expondo essa sistemática, descreve o sistema tributário despótico de seu governo ao afirmar: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague” (BRASIL, 2009).

Essa configuração de constante aumento da carga tributária em favor da manutenção das regalias promovidas para as classes dominantes, sobretudo a corte real, serviu como estopim para a deflagração de revoltas populares, sendo a mais emblemática delas a Revolução Francesa de 1789, que instituiu a Declaração dos

Direitos do Homem e do Cidadão. A independência dos Estados Unidos em 1776 também encontrou como uma de suas principais motivações o aumento das taxas e impostos por parte da metrópole inglesa (KARNAL et al., 2007). Movimentos idênticos (que, entre outras razões, tinha a questão tributária como um dos focos de revolta) foram se replicando ao redor do mundo, inclusive no Brasil, a exemplo da Inconfidência Mineira.

3 A evolução do tributo no Brasil

3.1 O período colonial

As primeiras expedições ao Brasil, a partir de 1500, tinham como objetivo básico viabilizar a exploração do pau-brasil pela coroa portuguesa, que era tido como monopólio real. Para tanto, exigia-se do extrator o compromisso de erguer fortificações ao longo da costa, iniciar o processo de colonização e pagar, a título de tributo, uma quantia pré-estipulada (BRASIL, 2009). Tratava-se do quinto, primeiro tributo instituído no Brasil, que era pago na forma de mercadorias, tendo em vista a proibição da circulação de moeda no território brasileiro (GOMES, 2006).

Objetivando povoar a colônia e resguardá-la de invasores, Dom João III em 10 de março de 1534 dividiu o litoral brasileiro em quinze partes, chamadas de Capitânicas Hereditárias. Segundo Santos *apud* Bordin (2003), é desta época, também, o surgimento da primeira modalidade de multa que se tem notícia, aplicada sobre o não povoamento e não colonização da terra. Segundo Gomes (2006), nesse período iniciou-se a cobrança do Imposto de Consumo, incidente sobre o açúcar, a aguardente e a carne. Foram implantados por Dom João III os seguintes tributos (BRASIL, 2009, p. 16):

- a) Rendas do Real Erário (Portugal):
 - 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 comercializado);
- 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.

Conforme Gomes (2006), a partir do século XVII, a tributação portuguesa seguia crescente, impulsionada pelo destaque na produção nacional de açúcar e necessidade de se fazer suficiente para prover os gastos com a colonização. Bordin *apud* Silva (2012) assevera que as pressões da metrópole sobre a colônia também aumentaram no ciclo do ouro, onde a Coroa portuguesa exigia a quinta parte sobre a produção do metal precioso (o quinto do ouro⁴), bem como sobre a extração de pedras preciosas. Esse

⁴ O quinto correspondia a 20% (1/5) do outro que era extraído nos garimpos. Quando tais valores não eram pagos, não se fazendo suficientes para o atingimento das metas fiscais de arrecadação da metrópole, a coroa Portuguesa podia fazer uso da derrama, prática coercitiva de cobrança dos valores

quadro de alta carga tributária começou a servir de mote para o surgimento de movimentos revoltosos, como foi o caso da Inconfidência Mineira.

Em 22 de dezembro de 1761, criou-se o Erário Régio, que objetivava assegurar ao Estado os rendimentos a que tinha direito, confiando a arrecadação a um órgão centralizado. Até então, não havia na colônia um sistema tributário ou organização fiscal (GOMES, 2006).

A vinda da corte portuguesa para o Brasil em 1808, em face da invasão de Portugal pelas tropas do Imperador Francês Napoleão Bonaparte, permitiu a abertura dos portos às nações amigas, fomentando assim a atividade comercial no país. Junto com a vinda da família real, veio o crescimento das despesas públicas devido à instituição de novos serviços, movimento que impulsionou o aumento das alíquotas dos tributos já existentes ou a criação de novos, sobretudo na modalidade que hoje denominamos taxa (BRASIL, 2009). Como exemplos, são citados por Bordin (2003) a “décima urbana” (criado em 1808 sobre o rendimento dos imóveis, que veio a se transformar no atual modelo de imposto sobre o patrimônio a partir de 1965), a “sisa da compra e venda dos bens de raiz” e a “décima de herança e legados” (ambos criados em 1809) e os “impostos do banco” (conjunto de quatro impostos, criados em 1812 com a finalidade de completar o valor necessário para a integralização do capital do primeiro Banco do Brasil).

A conduta desarrazoada da tributação portuguesa certamente trouxe consigo muitos reflexos à sociedade do Brasil contemporâneo. Para Corrêa *apud* Silva (2012), essa prática nociva de arrecadação explica a cultura brasileira de resistência ao cumprimento das obrigações tributárias.

referentes ao tributo local, na região das minas, para que tais metas fossem atingidas (BRASIL, 2009).

3.2 O Brasil independente

Os limites e fundamentos do Direito Tributário só vieram a ser implementados após a independência do Brasil. A partir da primeira constituição nacional, em 1824, foi criada a Fazenda Nacional, a qual era encarregada de controlar a receita e despesa do Tesouro Nacional, regulando sua administração, arrecadação e contabilidade, em recíproca correspondência com as tesourarias (GOMES, 2006). Inicialmente o Erário Régio foi substituído pelo Tribunal do Tesouro Público, transformado em 1831 em Tribunal do Tesouro Público Nacional e presidido pelo Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda. Em 1850, passou a ser chamado de Tribunal do Tesouro Nacional, sendo alterada a nomenclatura de seu dirigente para Ministro da Fazenda. Também após a independência foi criado o imposto do Selo, que perdurou no Brasil com o nome de Imposto do Selo Federal até a reforma de 1965 (BORDIN, 2003).

Destaca-se nesse período a alta flexibilidade do incipiente sistema tributário, regulado eminentemente por leis orçamentárias elaboradas sem maiores ressalvas pelo Poder Legislativo. A monarquia constitucional criava uma estrutura de Estado unitário extremamente centralizada por conta do poder moderador concedido ao Imperador. Dessa forma, as províncias eram dirigidas pelos chamados presidentes, que possuíam baixa autonomia financeira e receitas orçamentárias reduzidas, situação que se acentuava na esfera dos municípios (BORDIN, 2003). Didaticamente, Bordin traça um breve perfil da tributação nessa época:

No Brasil independente, já algum tipo de sistema se estabeleceu. Houve o problema dos recursos para os Governos Provinciais e desenvolveu-se um sistema de repartição de rendas. A estruturação tributária sistemática apareceu, realmente a partir da primeira Constituição Republicana. [...] A autonomia dos municípios no período colonial era baixíssima e depois, na Independência, ficou

próxima a zero, porque eram as Assembleias Provinciais que legislavam sobre tudo. E as próprias Assembleias Provinciais passaram a ter alguma ação no campo tributário apenas a partir da Lei nº 99, de 1835, que é realmente um marco na história da tributação no Brasil (2003, p. 17).

O fim do período imperial e início do período republicano não trouxeram mudanças significativas ao sistema tributário brasileiro, sendo adotadas na constituição de 1891 as mesmas bases até então existentes. Nessa época, em face da prevalência da economia agrícola e conseqüente dependência por produtos advindos do exterior, o Brasil tinha no imposto de importação sua principal fonte de receita pública. Segundo Varsano, “às vésperas da proclamação da República este imposto era responsável por aproximadamente metade da receita total do governo” (1996, p. 2).

Apesar da manutenção de boa parte da estrutura tributária imperial, tendo em vista a adoção do regime federativo, se fez necessário dotar os estados e municípios de receitas que lhe permitissem exercer sua autonomia. Para tanto, foi adotado o regime de separação das fontes tributárias, estabelecendo-se o rol de impostos de competência exclusiva da união e estados (VARSANO, 1996).

Como resultado da repartição tributária, conforme art. 7º daquela carta magna, caberia à União decretar: 1º) impostos sobre a importação de procedência estrangeira; 2º) direitos de entrada, saída e estadia de navios [...]; 3º) taxas de selo [...]; e 4º) taxas dos correios e telégrafos federais. Já o art. 9º definia como de competência exclusiva dos estados os impostos: 1º) sobre a exportação de mercadorias de sua própria produção; 2º) sobre Imóveis rurais e urbanos; 3º) sobre transmissão de propriedade; e 4º) sobre indústrias e profissões. Também competiam exclusivamente aos estados decretar taxas de selos e contribuições concernentes aos seus telégrafos e correios (art.9, § 1º da CF/1891).

Além dos impostos citados, era conferida aos estados a faculdade de criar novas fontes de receita tributária (art.12 da

CF/1891), também cabendo a eles a tutela de assegurar a autonomia e interesse dos municípios através, por exemplo, da fixação de impostos municipais (art. 68 da CF/1891; VARSANO,1998).

Com o advento da Primeira Guerra Mundial (1914-1918), início da industrialização nacional e crescimento do mercado interno, a participação dos impostos sobre o comércio exterior na arrecadação foram dando espaço àqueles incidentes nas bases domésticas. Nesse sentido merecem destaque o imposto sobre consumo - criado em 1892 especificamente para o fumo e estendido no final do século para outros produtos, transformando-se posteriormente no Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) - e do Imposto de Renda (IR), criado através da Lei Orçamentária nº 4.625, de 31 dezembro de 1922.

Antes dessa data a tributação sobre a renda era pontual, sem repartição própria ou funcionários com dedicação exclusiva ao referido imposto⁵. Também neste ano foi criado pela União o Imposto de Vendas e Consignações, que posteriormente foi transferido para a competência estadual, sendo embrião do atual Imposto de Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICM) (VARSANO,1996).

Para Bordin (2003), o período republicano que se estende até 1930 foi marcado por um sistema dualista entre os governos federal e estaduais, que agiam de forma independente e dessincronizada em relação ao planejamento, financiamento e execução das funções públicas. O autor também cita a lição de Mahar, que descreve o cenário de competição por fonte de receitas entre os níveis de governo e expõe os embates federativos motivados pela política tributária do Governo Federal, que buscava

5

Disponível

em:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/memoria-fazendaria/o-imposto-de-renda-no-brasil>. Acesso em 19 de abr. 2016.

atenuar os desequilíbrios regionais na distribuição de renda e riquezas⁶.

O período compreendido após a Revolução de 1930 até 1945 foi marcado pelo contínuo aumento de participação nas receitas dos tributos internos, sobretudo pela intensificação da política de substituição dos produtos importados e desenvolvimento do parque industrial local. Enquanto que em 1930 os tributos de importação representavam 50,2% da receita tributária federal e os de consumo juntamente com de renda somavam 33,3%, em 1945 esses valores passaram a ser de 14,5% e 73,2%, respectivamente⁷. A menor representatividade da receita gerada pelo imposto de importação facilitou a decisão de utilizá-lo principalmente como instrumento de política econômica a partir da década de cinquenta (VARSANO, 1996).

Percebe-se, nesse período, que o componente federativo de caráter dualista, citado anteriormente por Bordin para descrever a República Velha, dá lugar a um processo de diluição de poder dos estados em detrimento do Governo Federal. O aumento do setor público, causado sobretudo pela intensificação do intervencionismo estatal, também foi outro aspecto relevante nessa época (BORDIN, 2003).

Com a Constituição Federal de 1934 o sistema tributário brasileiro ganha maior rigidez (diminuindo a grande margem de discricionariedade dada até então ao legislador ordinário), passa a dotar os municípios de capacidade tributária e introduz em seu art. 124 a contribuição de melhoria, além de vedar a bitributação entre a União e os estados.

Por outro lado, a CF de 1937, conhecida como Polaca, teve maior relevância no processo de fortalecimento do Poder Executivo, basicamente reproduzindo o sistema tributário já

⁶ São Paulo era o Estado mais prejudicado e insatisfeito com essa política. Mahar afirma em seu estudo que em 1928 o Governo Federal recolheu 1 milhão de cruzeiros em São Paulo, dispendendo para o mesmo apenas 97 mil, percentual inferior a 10% de sua contribuição (BORDIN, 2003).

⁷ (BORDIN, 2003, p.29; BRASIL, 1968)

instituído em 1934 (GOMES, 2006). Os estados perderam a competência privativa para tributar o consumo de combustíveis de motor de explosão mas ganharam a exclusividade para legislar residualmente, sem qualquer repartição da arrecadação. Também foi retirada dos municípios a competência para tributar a renda das propriedades rurais (VARSANO, 1996).

Durante o período da redemocratização, a Constituição Federal de 1946 destaca-se pela tentativa de fortalecimento dos entes municipais e instauração de nova dinâmica de compensação financeira aos estados e municípios por meio da repartição tributária.

Nesse sentido, os municípios passaram a ter em sua competência os impostos sobre atos de sua economia ou assuntos de sua competência e sobre indústrias e profissões (antes estadual), além de gozarem da participação de 10% da arrecadação do IR, 30% do imposto único sobre combustíveis e lubrificantes, energia elétrica e minerais do país e 30% do que excedesse da arrecadação estadual obtida no município⁸. Por meio da Emenda Constitucional nº 5 de 1961 também foi atribuído aos municípios (1) os impostos sobre propriedade rural e sobre transmissão de propriedade imobiliária *inter vivos*; e (2) 10% da arrecadação do imposto de consumo, além de aumentar de 10 para 15% sua participação no IR⁹.

Varsano (1996) ressalta, contudo, que as ações voltadas ao aumento dos recursos para os municípios mostraram-se insuficientes, na medida em que (1) não havia na prática a transferência dos excedentes estaduais para os municípios; (2) a demora no repasse das cotas de IR faziam com que os valores fossem corroídos pela inflação; (3) tais cotas, por serem distribuídas igualmente entre os municípios incentivou a criação de novos

⁸ Art 20 - Quando a arrecadação estadual de impostos, salvo a do imposto de exportação, exceder, em Município que não seja o da Capital, o total das rendas locais de qualquer natureza, o Estado dar-lhe-á anualmente trinta por cento do excesso arrecadado (CF de 1946)

⁹ Artigos 15 e 29 da CF de 1946, alterados pela EC nº 5 de 1961.

entes, que se proliferaram e causaram a diminuição nos repasses em face do maior rateio; e (4) a aceleração da inflação na segunda metade da década de cinquenta e início da década de sessenta prejudicou a receita dos impostos predial e territorial urbano que dependem da ação da administração fiscal no sentido de reavaliar o valor dos imóveis

3.3 O sistema tributário brasileiro a partir de 1950

O cenário econômico da década de 50 foi marcado pela intensificação dos investimentos na indústria nacional e desenvolvimento regional. Com fins de fomentar esse escopo, estudos realizados por uma Comissão Mista composta de entidades nacionais e norte-americanas culminaram na criação em 1952 do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE)¹⁰. Acerca do fomento ao desenvolvimento regional, destaca-se também a criação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), em dezembro de 1959.

Para fazer face ao grande aporte de recursos demandados pelos propósitos supracitados, o governo passou a utilizar-se de favores financeiros e cambiais no intuito de atrair o capital estrangeiro, comprometendo o já saturado descompasso entre as crescentes despesas e limitadas receitas públicas. Como resultado, a impossibilidade institucional de viabilizar na época tais financiamentos por meio do déficit público fez com que o governo solucionasse o problema a curto prazo através da emissão de títulos. Tal atitude impulsionou a inflação, que saltou de 12% ao ano em 1950 para 74% em 1963 (GAUDERETO, 2008).

¹⁰ O BNDE nascia com a dupla incumbência de elaborar análises de projetos e de atuar como o braço do governo na implementação das políticas consideradas fundamentais para o avanço da industrialização. Em síntese, o Banco seria o principal formulador e executor da política nacional de desenvolvimento econômico. Ver mais em: <<http://cpdoc.fgv.br/producao/dossies/AEraVargas2/artigos/EleVoltou/BNDE>>

Diante da conjuntura econômica que se encontrava, iniciavam-se no país debates sobre a necessidade de se promover reformas de base em toda a estrutura nacional. Além da necessidade de reestruturação do sistema arrecadador no sentido de potencializar sua eficiência, o sistema tributário concentrava uma alta carga tributária ao setor produtivo, a exemplo do imposto de renda que à época se fazia mais oneroso às pessoas jurídicas.

Nesse contexto, ao final de 1963, foi criada a Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda com o intuito de reorganizar e modernizar a administração fiscal federal e produzir subsídios para uma revisão global do sistema tributário. Seus trabalhos transcorreram até o ano de 1966, culminando na edição da Emenda constitucional nº 18/65 e da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional (CTN). Como principais medidas trazidas durante o trabalho dessa comissão, destacam-se a reorganização da administração fazendária federal e ajustes tributários voltados à diminuição da carga fiscal do setor produtivo (ajustes na sistemática de tributação do IR e reformulação do imposto sobre consumo, que deu origem ao IPI). (VARSANO, 1996). Varsano expõe, didaticamente, que

[...] a reforma da década de 60 teve os méritos de ousar eliminar os impostos cumulativos, adotando, em substituição, o imposto sobre o valor adicionado -- hoje de uso generalizado na Europa e na América Latina, mas, na época, em vigor apenas na França --, e de, pela primeira vez no Brasil, conceber um sistema tributário que era, de fato, um sistema -- e não apenas um conjunto de fontes de arrecadação -- com objetivos econômicos, ou, mais precisamente, que era instrumento da estratégia de crescimento acelerado traçada pelos detentores do poder (1996, p. 9).

O novo sistema tributário implementado tinha como base a centralização das ações por parte do Governo Federal e foco no processo de crescimento nacional. Para tanto, a autonomia financeira dos estados e municípios foi severamente restringida,

vinculando-se, por exemplo, a arrecadação dos impostos e transferências federais a gastos que fossem compatíveis com a política econômica nacional.

Apesar de notadamente o CTN ter sido talvez o fruto da mais expressiva reforma que se tem notícia no sistema tributário brasileiro, na prática as mudanças realizadas não representaram uma ruptura ao modelo até então adotado. Pelo contrário: reforçam a lógica de que todos os ajustes realizados foram eminentemente incrementais, pautados na complexa teia de interesses políticos e das classes detentoras da riqueza e colocando em segundo plano os fundamentos de equidade.

Corroborando com esse ponto de vista, Varsano afirma que

a mais radical das reformas brasileiras manteve oito dos impostos já existentes [...] Apenas três novos impostos foram criados: o Imposto sobre Serviços (ISS), o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio, Seguros, Títulos e Valores Mobiliário (IOF) e o imposto sobre serviços de transporte e comunicações; e apenas quatro foram eliminados -- de licença, do selo, sobre diversões públicas e sobre transferência de fundos para o exterior -- notando-se que as bases dos dois últimos foram incorporadas às de dois dos novos impostos. Note-se, também, que o sistema de transferências intergovernamentais já existia na Constituição de 1946 e foi apenas reformulado. [...] Em suma, a reforma da década de 60, a despeito de extremamente profunda e modernizante, foi apenas um passo a mais -- largo, é verdade - na evolução do sistema tributário (1996, p.20).

Passado o período de pujança do “milagre econômico”, o sistema tributário, severamente comprometido pela intensa política de incentivos fiscais executada pelo governo militar, demonstrava sinais de saturação já em meados da década de setenta. Junto com o período de recessão econômica que começou a instaurar-se, vieram movimentos direcionados à retomada da autonomia financeira dos estados e municípios, a exemplo das Emendas Constitucionais nº

5/75 e nº 17/80, voltadas ao aumento dos percentuais de IR e IPI destinados ao Fundo de Participação dos Estados e Municípios (FPE e FPM) que, de 5% em 1975, atingiram 10,5% nos anos de 1982 e 1983 (VARSANO, 1996).

Contudo, ao mesmo tempo em que os entes federados e municípios buscavam meios para elevar suas receitas, o governo federal fazia uso de artifícios legais, inclusive criação de tributos cumulativos¹¹, para manter-se a níveis de arrecadação relativamente constantes até 1984. Apenas a partir desse momento, e até antes da promulgação da Constituição Federal de 1988, todavia, é que o movimento de desconcentração mostrou-se efetivo: a União foi gradativamente aumentando suas transferências aos entes subnacionais¹² ao mesmo tempo em que perdia seu poder de arrecadação.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, o Sistema Tributário passa por uma nova remodelação, almejando dar maior autonomia aos entes federados e consolidar a descentralização de recursos, aumentando os repasses da União aos estados e municípios e promovendo o crescimento, sobretudo, da base tributária estadual.

Tais evoluções tributárias após a promulgação da Constituição de 88, todavia, fizeram com que a União buscasse alternativas para manter suas receitas (a exemplo da disseminação das contribuições federais), ao passo que aparelhou os estados com autonomia tributária tendente a comprometer o princípio federativo brasileiro, tendo em vista o advento desenfreado e conflitante da desoneração tributária voltada à captação de investimentos - fenômeno que ficou conhecido como guerra fiscal. Como resultado do cenário em tela (onde os entes federados canalizam esforços em seus respectivos interesses pontuais), o foco

¹¹ A exemplo da Contribuições para o Programa de Integração Social –PIS, na década de 70 e a contribuição para o Fundo de Financiamento Social (Finsocial), na década de 80 (VARSANO, 1996).

¹² Por força da Emenda Constitucional nº 23/83 o FPM e FPE atingiram a partir de 1985 14 e 16%, respectivamente.

de discussão acerca dos rumos do sistema tributário brasileiro por vezes vem deixando em segundo plano o histórico e indesejado distanciamento entre Estado e sociedade quanto ao conceito de justiça fiscal.

4 As bases do sistema tributário brasileiro na atualidade.

De acordo com o art. 3º da Lei nº 5.172/66 (CTN), o tributo é legalmente definido como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Trata-se de prestação pecuniária por ser pago em dinheiro, não se admitindo como em tempos antigos o adimplemento na forma de mercadorias ou serviços, devendo ser feito em moeda ou instrumento expressamente autorizado pela lei tributária. É dito compulsório por ser uma obrigação inerente a todos aqueles que estejam albergados pelo fato gerador tributário. Não se trata de sanção de ato ilícito pois tributo não é penalidade. A previsibilidade em lei atende ao princípio da legalidade, que é requisito para a existência do tributo, ao passo que cobrá-lo é competência da autoridade administrativa competente, nos termos regulamentares da legislação.

O Sistema Tributário Brasileiro encontra sua base legal na Constituição Federal de 1988, em seus artigos 145 a 162 que compõem o Título VI, Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional. Nesses dispositivos encontram-se os princípios gerais norteadores do Direito Tributário brasileiro (Seção I), as limitações do Estado ao poder de tributar (Seção II), as competências para instituição de impostos conferidas à União (Seção III), Estados e Distrito Federal (Seção IV) e Municípios (Seção V), bem como a sistemática de repartição das receitas tributárias (Seção VI).

O art. 146, em seu inciso III estabelece que cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, sendo designado à Lei nº 5.172/66 – Código Tributário Nacional esse papel regulamentador. Mister ressaltar que o CTN,

apesar de publicado à época tecnicamente como uma lei ordinária, fora recepcionada pela CF de 1988 com o status de lei complementar.

Tanto a Constituição Federal, em seu art. 145, como o CTN, em seu art. 5º, definem expressamente como espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Além desses, contudo, a carta magna faz menção aos empréstimos compulsórios (art. 148) e às contribuições (art.149): modalidades questionadas por algumas correntes doutrinárias acerca de sua natureza tributária. De modo a pacificar o tema, o Supremo Tribunal Federal (STF) firmou posição no sentido de considerá-las como tributos, admitindo assim em nosso ordenamento a existência de cinco espécies tributárias¹³.

Lastreado nas considerações supracitadas, o quadro 1 elenca didaticamente os tributos previstos nos dispositivos constitucionais, distribuídos entre as respectivas competências dos três entes federados.

Quadro 1 - Rol de tributos previstos no sistema tributário brasileiro

Espécie tributária	Denominação
Imposto (art.146, I)	Sob a competência da União:
	<ul style="list-style-type: none"> • de importação de produtos estrangeiros – II (art.153,I) • de exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados – IE (art.153,II) • de renda e proventos de qualquer natureza – IR (art.153,III) • de produtos industrializados – IIPI (art.153,IV) • de operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários – IOF (art.153,V) • de propriedade territorial rural – ITR (art.153,VI) • sobre grandes fortunas – IGF (art.153,VII) • residuais (art. 154, I) • extraordinários de guerra – IEG (art. 154, II)

¹³ Voto do Ministro Moreira Alves, em 29.06.1992, no Recurso Extraordinário (RE) nº 146.733-9/SP (Pleno).

	<p>Sob a competência dos Estados e do Distrito Federal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCD (art.155,I) • de operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação – ICMS (art.155,II) • de propriedade de veículos automotores – IPVA (art.155,III). <p>Sob a competência dos Municípios e do Distrito Federal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de propriedade predial e territorial urbana – IPTU (art.156,I). • de transmissão inter vivos, por ato oneroso, de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição – ITBI (art.156,II). • de serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II – ISS (art.156,III).
<p>Taxas (art.146, II)</p>	<p>Sob a competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios:</p> <ul style="list-style-type: none"> • em razão do exercício do poder de polícia • pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.
<p>Contribuições de melhoria (art.146, III)</p>	<p>Sob a competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.</p> <ul style="list-style-type: none"> • decorrente de obras públicas
<p>Empréstimos compulsórios (art. 148)</p>	<p>Sob a competência da União:</p> <ul style="list-style-type: none"> • para atender a despesas extraordinárias, decorrente de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência. (art.148, I) • No caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art.148, II)
<p>Contribuições</p>	<p>Sob a competência da União:</p> <ul style="list-style-type: none"> • sociais para a seguridade social (art. 149 e art. 195) • sociais gerais (art. 212, § 5º e art. 240). • outras contribuições sociais para a seguridade (residuais) (art. 149 e art.195, § 4º) • de intervenção no domínio econômico - CIDE • de interesse das categorias profissionais ou econômicas – ICPE <p>Sob a competência dos Municípios e Distrito Federal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de previdência para os servidores (art.149, § 1º) <p>Sob a competência dos Municípios e Distrito Federal:</p> <ul style="list-style-type: none"> • para o custeio do serviço de iluminação pública – COSIP (art. 149-A) • de previdência para os servidores (art.149, § 1º)

Fonte: (BORBA, 2011, p.57)

5 Conclusão: a carga tributária e as dificuldades de reforma no sistema tributário

A tributação sempre foi um importante instrumento para o aumento das receitas públicas, especialmente em países em desenvolvimento, apresentando-se como principal fonte de recursos. Constitui-se também como um importante instrumento para a alocação de recursos, distribuição de rendas e para a estabilidade econômica, de forma que os benefícios da estabilidade econômica sejam uniformemente distribuídos. E como se apresenta a carga tributária no Brasil?

Dados mais recentes de relatório produzido pela Receita Federal do Brasil¹⁴ revelam que a carga tributária bruta brasileira¹⁵ atingiu 33,47% no ano de 2014. Analisando-se entre 2005 e 2014, tais níveis mantiveram-se estáveis, com pequenas variações (a diferença entre o menor nível – 33,39% em 2012 e o maior, 33,78% em 2007 é de apenas 0,39 pontos percentuais) e média de 33,35% para essa série histórica.

Na avaliação do documento, tal estabilização ocorre devido à inexistência de medidas, nos últimos anos, tendentes à majoração de tributos, fato observado conjuntamente com o aumento considerável de benefícios tributários na forma de redução de alíquotas e concessão de regimes especiais. Nota-se também uma tendência de redução da participação da União na arrecadação nacional total, ocorrida em detrimento do aumento de participação dos estados e, sobretudo, municípios nesses valores totais (BRASIL, 2015).

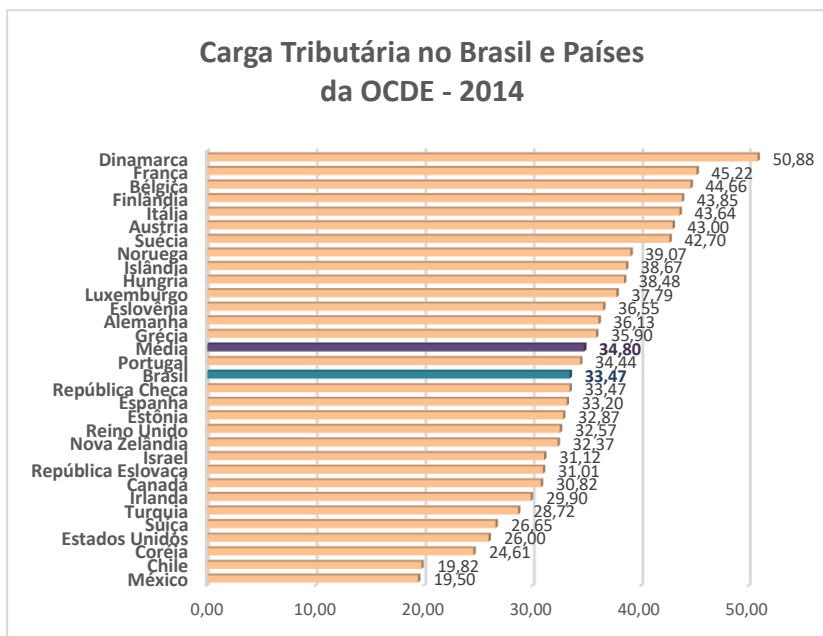
Fazendo-se um comparativo da carga tributária nacional com a de alguns países da Organização para a Cooperação e

¹⁴ Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>>

¹⁵ A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais (BRASIL, 2015).

Desenvolvimento Econômico (OCDE)¹⁶ (ver Tabela 1) percebe-se que o Brasil tributa menos que a média daqueles (34,8%). Contudo, trata-se do país com a maior carga tributária da América Latina e Caribe¹⁷, conforme Tabela 2.

Tabela 1 – Carga tributária no Brasil e Países da OCDE



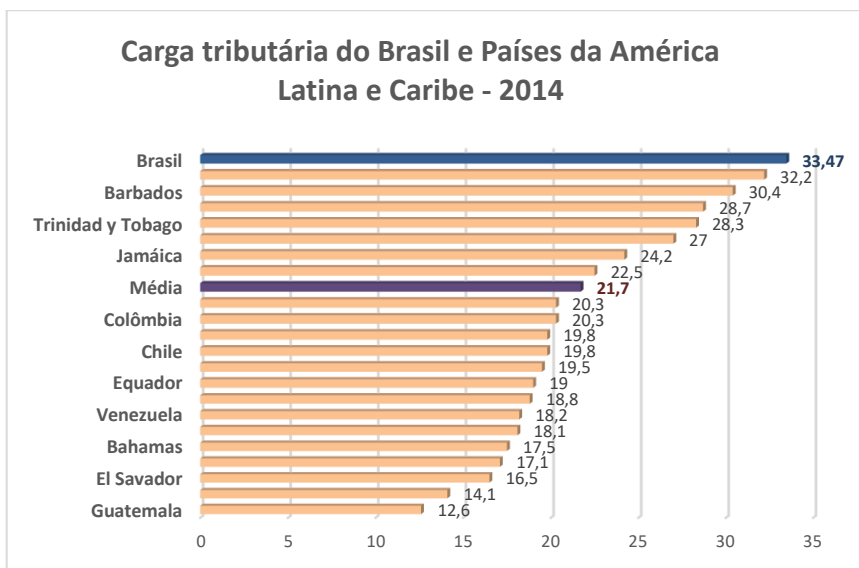
Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE (2015) e BRASIL (2015)

¹⁶ Revenue Statistics 2015, disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>>

¹⁷ Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016 (Relatório produzido em conjunto pelo Centro Interamericano de Administração Tributária - CIAT, pela Comissão Econômica para América Latina e o Caribe - CEPAL, pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento - BID, pela Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento - OCDE e pelo Centro de Desenvolvimento da OCDE, incluindo 22 países da América Latina e Caribe. O documento foi lançado em março de 2016 durante o XXVIII Seminário Regional de Política Fiscal, realizado na sede da CEPAL em Santiago, Chile). Disponível em <http://www.oecd.org/ctp/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-24104736.htm>

De modo a identificar as razões dessa conjuntura, Melo, Barrientos e Coelho (2014) demonstram através de diversos indicadores que os significativos níveis de capacidade burocrática, estabilidade institucional e capacidade política alcançados pelo Brasil a partir dos anos 90 são fatores que contribuíram para a elevada tributação no país. Tais constatações apontam para o fato que o problema do sistema tributário brasileiro não seja, em si, sua eficiência sob o ponto de vista arrecadatório. Diferente do perfil de muitos países em desenvolvimento, os quais ainda possuem níveis de arrecadação distantes dos países da OCDE com viável potencial para incremento¹⁸, o Brasil já goza de níveis expressivos de captação de receitas tributárias.

Tabela 2 – Carga tributária do Brasil e Países da América Latina e Caribe



Fonte: Elaboração própria com base em dados da OCDE (2016) e BRASIL (2015)

¹⁸ OCDE, 2016.

Nesse diapasão, o debate acerca das melhorias e reformas no sistema tributário brasileiro merece ser destacado. Não necessariamente sob o aspecto unifocal do aumento da arrecadação, mas precipuamente em relação à forma de distribuição do ônus (como essa carga tributária é repartida entre os contribuintes) e do bônus (como as receitas são repartidas entre os entes federados) tributário. É o que aponta relatório do Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) sobre o desempenho do sistema tributário brasileiro:

Não se limitando apenas ao tamanho da carga tributária aplicada no país – o que, por si só, já seria uma característica questionável – a tributação está organizada de uma forma perversa. O modo como o sistema tributário se apresenta hoje, tanto a arrecadação direta de tributos quanto a distribuição dos recursos dela provenientes podem facilmente ser questionadas sob diversos aspectos: do federalismo, eficiência econômica, equidade, justiça tributária, simplicidade, adaptabilidade e dinâmica (2013, p. 85).

O relatório apresenta como principais entraves da tributação nacional: (1) sua postura prejudicial ante à competitividade empresarial em face das distorções existentes principalmente nos tributos indiretos (dificuldade ou impossibilidade de aproveitamento dos créditos e a presença da cumulatividade); (2) os baixos níveis de equidade e justiça fiscal do sistema, enfatizando a alta regressividade dos tributos indiretos e baixa progressividade dos diretos; e (3) os distúrbios Federativos, citando os fenômenos da “guerra fiscal” em relação ao ICMS e aos royalties do petróleo, além do debate sobre os critérios de rateio do Fundo de Participação dos Estados (BID, 2013).

A mudança desse cenário se faz complexa e implica conduzir reformas necessárias em um ambiente pouco favorável, seja pela indesejada possibilidade dos governos das três esferas

abrirem mão de receitas tributárias, seja pela pressão dos grupos de interesse que se beneficiam com o atual modelo.

Segundo Varsano (1996), mudanças revolucionárias, defendidas em geral sob a bandeira da simplificação, podem ser perigosas. Boa parte delas pregam a intensificação dos impostos não arrecadatários (em princípio não sonegáveis por serem retidos na fonte), tornando assim o fisco mais ágil e com base de alcance mais abrangente. Como efeito colateral, todavia, contribuem para uma “distribuição da carga tributária talvez mais injusta que a determinada pelo elevado nível de sonegação atual e perdas econômicas bem mais vultosas que as causadas pelo sistema tributário vigente” (VARSANO, 1996, p.22).

A simplificação viabilizada pela menor intervenção do contribuinte no ato de se pagar, por mais cômodo que lhe possa parecer, tende a diminuir sua percepção em relação ao que, a quanto e para que se paga. Para Varsano (1996) tal postura favorece a maior passividade do cidadão ante ao sistema tributário, intensificando seu distanciamento do Estado, que por não se ver exigido pela sociedade fica mais propício à ineficiência e ao desperdício. Ainda, conforme o autor:

O tipo de reforma que se deve buscar é uma que também tem por objetivo a simplificação do sistema tributário, mas que não confunde simplicidade com simplismo. Em uma sociedade moderna, em que as relações econômicas são extremamente complexas, o sistema tributário adequado tem necessariamente algum grau de complexidade. O que importa é eliminar, de um lado, as complicações desnecessárias e, de outro, os simplismos que, embora agradáveis, escondem custos econômicos e sociais enormes (1996, p.22).

Junqueira (2015) ressalta que a extrema dificuldade para se construir consensos entre os entes federados (na medida em que tais mudanças raramente proporcionam ganhos e perdas equânimes entre eles) reflete-se na dificuldade legislativa de se empreender transformações significativas no sistema tributário. Ao se

contabilizar as perdas possíveis num cenário de mudança, prevalece a posição defensiva, restando ao governo uma atuação com base em alterações incrementais. É o que se constata nas palavras do autor:

As reformas constitucionais relacionadas com o setor tributário que foram aprovadas produziram clivagens políticas mais simples. Logo, as reformas tributárias talvez pudessem ter sido bem-sucedidas caso tivesse tramitado em formato menos complexo. É raro que propostas abrangentes e complexas sejam aprovadas; mais comum é a aprovação de reformas incrementais. Portanto, não se trata de desejar ou não uma reforma tributária “fatiada”. Tal caminho pode não ser uma escolha, mas sim o único caminho para desatar o nó reforma tributária no Brasil (JUNQUEIRA, 2015, p. 110).

Ao destacar o grande poder que o sistema presidencialista brasileiro deposita ao chefe do executivo, Melo, Barrientos e Coelho (2014) entendem, contudo, que a falta de reformas tributárias nas duas últimas décadas não está relacionada à incapacidade de aprovação e/ou implementação de mudanças complexas ou à resistência de grupos de interesse. Para os autores, tal condição resulta da preferência dos governos em manter o *status quo* previsível - contemplando aperfeiçoamentos incrementais - a capitanearem abrangentes reformas tributárias passíveis de trazer resultados futuros incertos.

Independentemente das causas que impedem a realização de reformas abrangentes na seara tributária, a perseguição por um modelo mais harmônico, transparente e justo se faz necessária, mesmo que tais mudanças sejam empreendidas à luz do incrementalismo.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, RICARDO. **Direito Tributário Esquemático**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2010.
- AMARO, L. **Direito tributário brasileiro / Luciano Amaro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- AMORIM, F. M. W.; WEYNE, W. M. M. **SEFAZ: Tributo à História**. Fortaleza: Secretaria da Fazenda do Estado do Ceara, 2006.
- BARROS, L. M. S. **“Programa Sua Nota Vale Dinheiro” na Arrecadação do Estado do Ceará**. 2010. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público da Universidade Federal do Ceará), Fortaleza, Ceará, 2010.
- BID. **Avaliação da estrutura e do desempenho do sistema tributário Brasileiro - Livro branco da tributação Brasileira**, 2013. Disponível em <http://idbdocs.iadb.org/wsdocs/getdocument.aspx?docnum=37733219>. Acesso em: 23 maio 2016.
- BORBA, C. **Direito Tributário**. 25 ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011
- BORDIN, L. C. V. **Formação tributária do Brasil e a carga fiscal**. Forum of Federations. S.l; abril, 2003. Disponível em <<http://docplayer.com.br/10584934-Formacao-tributaria-brasileira-e-a-carga-fiscal-sumario.html>> Acesso em: 19 abr. 2016.
- BRASIL_____. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária (ESAF). Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF. **Função social dos tributos**. 4 ed. Brasília: ESAF, 2009.
- BRASIL. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL**. Promulgada em 24 de fevereiro de 1891. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm> Acesso em: 22 maio 2016.
- _____. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL**. Promulgada em 16 de julho de 1934. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm> Acesso em: 22 maio 2016.

_____. **CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em <

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm> Acesso em: 22 maio 2016.

_____. **CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL**. Promulgada em 10 de novembro de 1937. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm> Acesso em: 22 maio 2016.

_____. **CONSTITUIÇÃO DOS ESTADOS UNIDOS DO BRASIL**. Promulgada em 18 de setembro de 1946. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm> Acesso em: 22 maio 2016.

_____. **CONSTITUIÇÃO POLITICA DO IMPERIO DO BRAZIL**. Promulgada em 25 de março de 1824. Disponível em:

<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm> Acesso em: 22 maio 2016.

_____. Ministério da Fazenda. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros (CETAD). **Carga Tributária no Brasil – 2014 (Análise por Tributo e Bases de Incidência)**, 2015. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014/view>>

_____. Direção Geral da Fazenda Nacional. Assessoria de Estudos, Programação e Avaliação. **78 Anos de Receita Federal 1890/1967**. Rio de Janeiro, 1968. Não paginado. Disponível em: <<https://archive.org/stream/78anosdereceitaf00mini#page/n5/mode/2up>>. Acesso em: 22 maio 2016.

CARLSON R. H. A Brief History of Property Tax. **Fair & Equitable**. v. 2, p. 3-9, fev./2005.

GAUDERETO, H. M. **Um breve estudo sobre administração tributária**. SindiFisco – MG. Belo Horizonte, 2005. Disponível em:

<<http://www.sindiFiscomg.com.br/estudos/text.hugo.mescoli.16052008.html>>. Acesso em: 04 ago. 2015.

GOMES, A. H. T. **Tributação e sonegação fiscal - Um Estudo do Comportamento do Estado ante a Sonegação Fiscal**.

Dissertação apresentada ao Curso de Mestrado em Direito Constitucional da Universidade de Fortaleza - UNIFOR, 2006.

JUNQUEIRA, M. O. O nó da reforma tributária no Brasil (1995-2008). **Rev. bras. Ci. Soc.**, São Paulo , v. 30, n. 89, p. 93-113, out. 2015 . Disponível em

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69092015000300093&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 20 maio 2016.

KARNAL, L. et al. **A história dos Estados Unidos das origens ao século XXI**. São Paulo: Contexto, 2007.

MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiro Editores, 2004.

MELO, M. A.; BARRIENTOS, A.; COELHO, A. C. **Taxation, redistribution and the social contract in Brazil**. 2014. Dis-

ponível em: <http://www.brazil4africa.org/wp-content/uploads/publications/working_papers/IRI-BA_WP11_Taxation_Redistribution_and_the_Social_Contract_in_Brazil.pdf> Acesso em 15 abr. 2016.

NORTH, D. **Growth and structural change**. New York: Norton, 1981.

OCDE. **Comunicado de Imprensa – OCDE - América Latina e o Caribe: A receita tributária tem ligeiro crescimento, mas permanece bem abaixo dos níveis da OCDE**. 2016. Disponível em

<<http://www.OCDE.org/tax/tax-policy/america-latina-e-o-caribe-a-receita-tributaria-tem-ligeiro-crescimento-mas-permanece-bem-abaixo-dos-niveis-da-ocde.htm>>. Acesso em 20 abr. 2016.

_____. **El proyecto BEPS y los países en desarrollo: de las consultas a la participación.** 2014 Disponível em: < <http://www.oecd.org/ctp/estrategia-fortalecimiento-paises-en-desarrollo.pdf> > Acesso em: 22 maio 2016.

_____. **Tax and Development: What Drives Tax Morale?** 2013. Disponível em: < http://www.oecd.org/ctp/tax-global/TaxMorale_march13.pdf > Acesso em: 10 de julho de 2015.

_____. **Revenue Statistics 2015.** Paris: OECD Publishing, 2015. Disponível em <<http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/revenue-statistics-19963726.htm>>. Acesso em: 22 maio 2016.

RADAELLI, Cláudio M. Taxation research as political science research. In: Lamb, Margaret et al. **Taxation. An interdisciplinary approach to research.** Oxford University Press: New York, 2005.

SANTOS, J.A. O conflito entre o imposto e a propriedade – uma perspectiva histórica. In: SANTOS, A. C.; LOPES, C. M. da M. (Coord.) In: **Fiscalidade – Outros Olhares.** 2. ed. Porto: Vida Económica, 2013.

SKOCPOL, Theda. **States and Social Revolutions: A Comparative Analysis of France, Russia, and China.** New York and Cambridge: Cambridge University Press, 1979.

SILVA, R. M. A. **Políticas públicas em cidadania fiscal: análise do comportamento do Cidadão usuário do programa todos com a nota, do governo do estado de Pernambuco.** 2012. 127 f. Escola Brasileira de Administração Pública e de Empresas, Centro de Formação Acadêmica e Pesquisa, 2012.

VARSANO, R. **Texto para discussão nº 405: A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século. Anotações e reflexões para futura reforma.** Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada-IPEA, 1996.