

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
INSTITUTO DE ECONOMIA  
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

O ENGENHO E A ARTE DA TRIBUTAÇÃO

MARCUS ANDRÉ ALVES ZIMMERMANN VIEIRA  
Matrícula nº: 110051046

ORIENTADOR: NELSON CHALFUN HOMSY

AGOSTO 2015

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
INSTITUTO DE ECONOMIA  
MONOGRAFIA DE BACHARELADO

O ENGENHO E A ARTE DA TRIBUTAÇÃO

MARCUS ANDRÉ ALVES ZIMMERMANN VIEIRA  
Matrícula nº: 110051046

ORIENTADOR: NELSON CHALFUN HOMSY

AGOSTO 2015

*As opiniões expressas neste trabalho são de exclusiva responsabilidade do autor*

Dedico este trabalho ao meu padrinho Jairo Luiz de Sant'Anna que não pode ver esse trabalho finalizado, mas que torceu sempre por mim e que tenho certeza que continua torcendo de onde ele estiver.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus por finalizar esse ciclo, aos meus colegas de curso que me indicaram diversas leituras acerca do tema, deram conselhos e dicas, ao meu professor orientador que me acolheu bastante receptivo e me deu um grande empurrão em um momento muito desanimador, aos meus colegas de trabalho que me estimularam a finalizar a monografia e aos meus pais que foram os que mais cobraram o fim deste trabalho. Tenho um agradecimento especial a minha amiga Giulia Carrusca que se deu ao trabalho de ler as minhas duas versões do trabalho e me dar feedbacks, a Renata Cerqueira da Costa que me indicou diversas séries de bases de dados que, por motivos diversos, acabaram não fazendo parte deste estudo e a Bruna Maluhy que me deu empurrão em um momento, em que estava sem rumo e sem orientação.

“Cantando espalhei por toda a parte  
Se a tanto me ajudar o engenho e a arte.”  
Luís de Camões,  
Os Lusíadas (1572)  
Canto I, 1--2

“A arte da tributação consiste em retirar as  
penas do ganso com o mínimo de dor”  
Jean Baptiste Colbert  
Ministro das finanças de Luís XIV (século  
XVII)

## RESUMO

Esta monografia foca em um conceito controverso na economia: o tributo, sendo necessário destrinchar este o vocábulo quanto a sua evolução, aplicação e teorias relativas ao tema. Vale salientar que, para isso, serão apresentadas diferentes perspectivas históricas do tema, abrangendo tanto a esfera global, quanto a brasileira. Ainda serão explicados os princípios e as classificações dos tributos, além de sua aplicação no Brasil. Também não poderia deixar de fazer parte deste trabalho uma análise sobre o sistema de partilhas brasileiro e um exemplo internacional para servir de *benchmarking* para os leitores.

Enfim, este trabalho objetiva responder algumas perguntas acerca do tema e deixar outras em aberto, visando a discussão deste conceito: o que esperamos? O que ele é? Como ele funciona? Qual seu intuito? Qual o seu impacto? Existe algum sistema que seja o mais adequado? Enfim, são muitas perguntas e é instigado por elas que se faz necessária esta monografia.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I - ORIGEM E HISTÓRIA.....	10
CAPÍTULO II - CONCEITOS E APLICAÇÃO AO CASO BRASILEIRO.....	24
CAPÍTULO III - SISTEMA DE PARTILHAS BRASILEIRO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO FRANCÊS.....	38
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	49





## INTRODUÇÃO

De acordo com o site Significados, a palavra tributo vem do latim, *tributum*. Esse nome foi adotado, pois, no início da civilização romana, o povo estava dividido em várias tribos, que, em latim, são *tribus*, vocábulo que produziu vários derivados conhecidos, como: o tribuno, que era o magistrado da tribo, enquanto o tributo era a contribuição a ser paga pelos membros da tribo. Nesse sentido, o termo generalizou-se para abranger todo imposto ou taxa cobrado dos cidadãos romanos, passando a designar também o valor que um povo vencedor obrigava ao povo vencido a pagar como símbolo de submissão e obediência. Naquela época, assim como hoje, os mais abastados raramente pagavam tributos, que eram suportados pelos comerciantes mais humildes, os camponeses e os pequenos proprietários.

Segundo o CTN (Código Tributário Nacional – Art. 3º) do Brasil, 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. Ou seja, o tributo é uma obrigação imposta às pessoas físicas e jurídicas de recolher valores ao Estado ou entidades equivalentes. Esse termo é vulgarmente generalizado como imposto, embora tecnicamente este seja apenas uma espécie dentre as modalidades de tributos.

Na história, os tributos já foram pagos de outra forma, além da que vemos hoje, ou seja, pagos em dinheiro. Na época medieval, segundo a SEFAZ/PR (Secretaria da Fazenda do Paraná), existia a corveia, que consistia no pagamento pelo servo através de trabalho na terra do senhor feudal, mas também existia a talha, na qual parte da produção do servo era entregue ao senhor. Nesse ensejo, vemos que o modelo tributário tem evoluído com o passar do tempo, sendo difícil prever com exatidão como se dará sua aplicação no futuro, diante da possibilidade de mudanças.

Segundo Richard Musgrave (1976), entende-se como Sistema Tributário um complexo orgânico formado pelos tributos instituídos em um país ou região autônoma e os princípios e normas que os regem. Assim, podemos entender que o Sistema Tributário Brasileiro é conjunto dos tributos instituídos no Brasil, dos princípios e das normas que regulam tais.

Este trabalho visa explorar o conceito de tributo, suas características e funções, focando nas especificidades brasileiras e as comparando com modelos de outros países. O primeiro capítulo aprofunda a discussão histórica sobre o papel do tributo e sua evolução até os dias de hoje, bastante focado em um estudo da SEFAZ/PR. Em seguida, emprega um enfoque mais técnico sobre os conceitos acerca do tema e uma aplicação à realidade brasileira, compreendendo o seu funcionamento. Por fim, o último capítulo oferece outro exemplo de tributação internacional, com o enfoque no modelo francês, o que permite uma comparação com o modelo brasileiro.

## **CAPÍTULO I - ORIGEM E HISTÓRIA**

De acordo com a SEFAZ/PR, a tributação assumiu diferentes formas e características com passar dos anos, mas o objetivo principal fora o de angariar os recursos destinados ao governo para manutenção do mesmo e realização dos fins almejados. É claro que as prioridades nem sempre se voltaram para o bem-estar da sociedade como um todo, contudo, à medida que o homem evoluiu em conhecimento e participação, o caráter abusivo e predatório dos antigos conquistadores fora sendo paulatinamente substituído, no Estado Democrático de Direito, por direitos estabelecidos em mecanismos legais que delimitam e regulam o poder de tributar do Estado, o que garante ao contribuinte a possibilidade de manifestar-se contra eventuais abusos.

Na Antiguidade, o homem procurou organizar-se em sociedades que foram hierarquizando-se no intuito de atender diversos interesses, o que incluía desde as necessidades básicas, como defesa comum, alimentação e abrigo, até a sobrevivência, devido à necessidade de proteção contra a ameaça de outros povos, procurando, enquanto isso, resguardar a paz interna. De acordo com a SEFAZ/PR, inicialmente reunidos em grupos familiares, denominados gens, estes agrupamentos viraram, com o passar do tempo, cidades.

Historicamente, os tributos surgiram como uma cobrança obrigatória para o financiamento das atividades estatais. Na Antiguidade, a tributação destinava-se, em grande parte, ao custeio com conflitos entre clãs, feudos, dentre outros, e ao sustento da classe governante.

As cidades uniam pessoas que tinham um leque variado de ofícios e profissões, cujo trabalho necessitava de infraestrutura para funcionar e que, portanto, justificava a arrecadação dos tributos.

Segundo a SEFAZ/PR, em 1300 a.C., a partir do código de Manu da Índia, é possível encontrar referência explícita à cobrança de tributos. Ainda mais para trás, em 2500 a.C., o Livro da Gênese dos Antigos Chineses, de Confúcio, contém registros de diversos tipos de tributos, que recaiam sobre edificações, terras, águas e mercadorias.

Já no século VI a.C., de acordo com estudo da SEFAZ/PR, o governo persa de Ciro possuía uma robusta organização político-administrativa. Entretanto, segundo Heródoto, não havia tributos estáveis, mas um sistema baseado na capacidade contributiva de cada província. Tal governante ainda implantou um eficiente serviço de correios que possibilitava o acompanhamento da arrecadação e o controle do que ocorria no grandioso império medopersa. Dario, o sucessor de Ciro, ainda criou depois a taxa referente à expedição de cada correspondência.

Em viagem pelo mundo, Heródoto, descreveu as práticas culturais nos antigos impérios, o que incluía o pagamento de impostos. Segundo a SEFAZ/PR, de acordo com o historiador, a população pagava a “décima” parte da produção, ou seja, 10% para a manutenção do Estado.

Conforme estudo da SEFAZ/PR, o império egípcio desenvolveu uma administração demasiadamente especializada e centralizada. Com isso, foi possível manter a organização do país, mesmo em períodos, em que a realeza enfraqueceu-se. Os escribas eram os encarregados da contabilidade, dos impostos e demais registros. Por isso, tinham grande prestígio, afinal controlavam a arrecadação tributária. No período de colheita, eles apareciam para registrar a produção e calcular o tributo em cima da mesma. Entretanto, em condições de excesso intolerável, os camponeses abandonava a terra e se tornavam saqueadores, que se uniam em grupos para atacarem áreas isoladas e privadas de proteção.

Segundo Donadoni (1994), no intuito de evitar esse tipo de abuso, o rei Horemheb (1300 a.C.) fez um decreto que proibia os agentes da corte e oficiais do exército, que, em proveito próprio ou Faraó, cobrassem ilegalmente impostos e serviços de Corveia. Enquanto isso, na Grécia, a atenção com o regime tributário remonta a Xenofonte, que discorreu diversos ensaios sobre agricultura e o sistema tributário, como “As formas de aumentar as receitas de Atenas” (355 a.C.).

Em épocas de guerra, as alíquotas dos impostos aumentavam. De acordo com a Ilíada, obra de Homero, a guerra contra Tróia fora deflagrada, devido o rapto de Helena, mulher de Menelau (rei de Esparta), por Paris (príncipe troiano). Contudo, de acordo com a SEFAZ/PR, existe outra hipótese que aponta que os tributos e restrições estabelecidas por Tróia aos gregos para navegação nos estreitos que ligavam o mar Egeu ao de Mármara, desencadearam o

conflito. Logo, os gregos iniciaram a guerra no intuito de tornarem-se livres dos tributos, assegurarem o domínio do mar Egeu e, nesse sentido, controlarem a arrecadação tributária na região.

Atenas sediava o Ministério das Finanças, que era o responsável pelas despesas ordinárias do Estado, assim como pelo pagamento da folha de funcionários, pela gestão da justiça, pela assistência aos órfãos, enfermos e feridos de guerra, e pelo investimento na produção científica e artística. Para financiar essas despesas, o Estado precisava cobrar impostos sobre os estrangeiros, as custas judiciárias, a alfandega e as rendas de bens, cuja tributação era administrada por técnicos em aritmética aplicada e arrecadada pelos coletores de erário.

A SEFAZ/PR aponta que, segundo o livro “Política” de Aristóteles, toda a arrecadação, assim como os gastos, era objeto de prestação de contas à população. Com isso, eram atendidas as necessidades do povo.

Já no Império Romano, toda sua riqueza e crescimento foram baseados na tributação. Estradas, aquedutos, monumentos, termas, enfim, toda construção, assim como a manutenção dos exércitos e da organização da administração pública nas províncias, foi realizada com a cobrança de elevada carga tributária sobre os povos conquistados. O nosso próprio atual sistema de múltiplos impostos é herança dos romanos. Segundo Souza Filho (2001), já dizia o imperador Tibério que “O bom pastor deve tosquiar e não esfolar seu rebanho”, no intuito de deixar claro que o Estado não deveria exaurir a fonte de origem dos tributos, mas mantê-la, evitando descontentamento que prejudicasse a arrecadação.

Da mesma forma que os escribas no Egito Antigo, os coletores de impostos romanos eram invejados pelo seu status. Segundo Áries, Philipe & Duby (1992), o próprio vocábulo “Fisco” remete ao ensejo tributário, já que, no império romano, *Fiscus* era um cesto de junco ou vime, onde o coletor de impostos guardava o dinheiro público que arrecadava. Embora a palavra “Fisco” corresponda hoje ao sujeito ativo da relação jurídico-tributária, historicamente *fiscus* remetia ao tesouro privado do imperador, em contraposição ao tesouro público. Com isso, outro vocábulo surgiu: confisco.

A expansão do Império Romano terminou incorporando territórios além da Itália, chamados províncias. De acordo com a SEFAZ/PR, as cidades provinciais, incluindo as que recebiam, pagavam tributos diretos e permanentes, sobre as pessoas (*tributum per capita*) e sobre a produção da terra (decumana ou vicésima), bem como sobre a exploração das minas (*Metalla*), impostos indiretos e direitos alfandegários (*portoria*).

Os Magistrados (censores e questores) e o Senado tinham controle total sobre o tesouro e eram os responsáveis pelas finanças públicas de acordo com o estudo da SEFAZ/PR. Entendia-se que os impostos indiretos e taxas funcionavam como um empréstimo ao Estado para este fazer frente às despesas decorrentes das guerras.

Segundo a SEFAZ/PR, com a ascensão do Cristianismo, houve alterações sobre a textura moral do mundo romano, devido a mudanças de comportamentos. A solidariedade uniu a comunidade cristã, sobretudo, os menos afortunados que se aglomeravam nas entradas das igrejas. A condição miserável dos mesmos acabava por se revestir em significação religiosa. No intuito de evitar a dispersão do ideal de igualdade cristã e, conseqüentemente, revoltas, os cidadãos notáveis chegaram a ajudá-los com doações e perdão das dívidas com o Fisco. Nesse sentido, mais que uma mudança na forma de ser e pensar, a disciplina cristã alterou os códigos cívicos dos notáveis e seu papel social junto aos mais carentes.

A SEFAZ/PR comenta a história de Tito, filho do imperador Vespasiano (um governante famoso por tributar a todos, mesmo aqueles que não tinham a mínima condição), fora reclamar junto a seu pai, que havia instituído um imposto que recaía sobre a urina, já que estava sendo alvo de chacotas. Em resposta, o governante perguntou se o dinheiro tinha cheiro e, evidentemente, Tito respondeu que não. Logo, o imperador conseguiu justificar que dinheiro não cheira e, portanto, não importa sobre o que ele incida, mas que gere receita.

Segundo Ferreira (1986), no Brasil, o IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados) tem como referência o sistema tributário romano e o *Macellum* (ou *Siliquaticum*), tributo aplicado sobre a venda de produtos ou mercadorias na época.

Depois da decadência das antigas civilizações e das transformações que decorreram na Europa Ocidental do século X ao XII, principalmente, no tangente a descentralização político-

administrativa do feudalismo, a SEFAZ/PR cita que o regime tributário mudou, mas foi mantido o estigma de opressão das classes dominantes sobre as menos abastardas.

No Feudalismo, novamente não havia vez para o mais pobres. Era intrínseca a ideia de que não havia senhor sem terra, nem a recíproca. Esse modelo era baseado em um sistema de suserania e vassalagem com obrigações recíprocas, baseado na concessão e posse de feudos, sendo este um benefício hereditário. O feudo era uma concessão do príncipe que disponibilizava proteção e suporte econômico aos vassalos, enquanto que estes deveriam servir aos senhores feudais com lealdade e compensá-los com o pagamento de tributos. O termo vassalo, em sua origem, designava o servo ou escravo, contudo, este significado passou a abranger qualquer homem livre sob a autoridade de um senhor a quem devia fidelidade.

Segundo a SEFAZ/PR, havia casos também em que o feudo não consistia em uma área de terra. Como exemplo, é possível citar um cargo oficial, uma posição, o direito de cobrar tributos em uma ponte, de cunhar moedas ou de ter lucros com mercados.

O senhor do castelo era mais que um grande proprietário de terra, era a pessoa que tinha o poder de exercer o direito de justiça e coerção, antes exclusivo do rei. Embora o monarca não fosse vassalo de ninguém, ele não era mais absoluto no topo do poder.

A terra arável era dividida em duas partes de acordo com a SEFAZ/PR: a terça parte do total pertencia ao senhor (Domínios ou herdades), enquanto a outra parte era dos servos que trabalhavam a terra. Pastos, prados e bosques eram usados em comum.

Segundo Verdon (2006), nesta época, havia uma grande variedade de servidões, sendo que algumas delas não correspondiam à escravidão. Além disso, os critérios de servidão evoluíram. Nos períodos carolíngios e pós-carolíngios, pareciam consistir principalmente na dependência corporal: pagamento de uma capitação anual, imposto sobre o casamento e a herança. Posteriormente, foram acrescentados a ela – ou a substituíram – a talha arbitrária na França e a corveia pesada na Inglaterra. A partir do século XIII, todos os servos passaram a ser camponeses...

Os plebeus tinham numerosas obrigações e impostos durante o Feudalismo. De acordo com a SEFAZ/PR, além da Talha e da Corveia, já comentados na introdução, existia a



Capacitação, que era um imposto por cabeça; o Censo, um aluguel pago em dinheiro pelos vilões ao senhor feudal pelo uso da terra; as Banalidades, outro aluguel, agora pelo direito ao uso do moinho, dos tonéis de cerveja, do forno do pão e também por morarem na vila; a Mão-Morta, um tributo pela transmissão de herança; além de taxas sobre o matrimônio.

É importante apontar que a Igreja Católica fora a maior proprietária de terras no período. Assim como condes e duques, bispos e abades faziam parte da estrutura feudal. Inclusive, segundo a SEFAZ/PR, um dos motivos para o celibato dos sacerdotes era justamente evitar a divisão do patrimônio da instituição com os possíveis herdeiros dos padres. Com todo esse poder, o clero, com sua influência espiritual, uniu-se à nobreza, responsável pela proteção militar dos plebeus, e isso garantiu maior controle sobre a massa.

Segundo Huberman (1980, p. 23), J.H. Robinson observou que o dízimo constituía em um imposto territorial, um imposto de renda e um imposto de transmissão muito mais caro do que qualquer outra taxa conhecida nos tempos modernos.

“Agricultores e camponeses eram obrigados a entregar não apenas um décimo exato de toda sua produção... Cobravam-se dízimos de lã até mesmo da penugem dos gansos; à própria relva aparada ao longo da estrada pagava-se o direito de portagem; o colono que deduzia as despesas de trabalho antes de lançar o dízimo a suas colheitas era condenado ao inferno.”

De acordo com a SEFAZ/PR, no século XIII, Santo Tomás de Aquino reprovava a ambição e a luxúria, contudo reconhecia que era importante a tributação em caso de falta de rendas patrimoniais dos príncipes, recomendando o acúmulo de recursos de forma a prevenir-se de dias mais conturbados. Era compreendida a legitimidade da cobrança de tributos mediante a devolução do recurso em prol do bem-estar geral.

Entretanto, a partir do século XIV, começa a lenta formação dos Estados Nacionais. Os feudos foram perdendo espaço e poder para o rei que voltava a centralizar o poder político-administrativo. É ainda ao final da Idade Média que a democracia parlamentar começa a ser rascunhada, já visualizando formas de limitar e controlar o poder real através de parlamentos. Dessa forma, segundo a SEFAZ/PR, em 1215, João Sem Terra outorgou a

Magna Carta *Libertatum*, recomendando que para o rei criar novos tributos, dever-se-ia obter antes o consentimento do *Magnum Concilium*, composto pelos altos feudatários laicos e religiosos. Também seriam convocados representantes dos condados e das cidades de forma a garantir que os tributos aprovados pela assembleia, poderiam ser absorvidos pela massa.

Um importante marco para a transição da Idade Média para a Moderna foi o nascimento de uma nova classe social: a burguesia. Esta era formada por comerciantes, interessados em inverter a ótica social, pois tinham recursos financeiros, mas não detinham o poder dos senhores feudais. Ao mesmo tempo, eles pretendiam garantir suas rotas, negócios e lucros, muitas vezes dificultados pelo modelo isolado e autossuficiente dos feudos.

Essa classe comerciante nasceu graças ao estabelecimento das feiras na ordem feudal do século XIII ao XV. Isso permitiu aumentar as perspectivas do comércio local, segundo a SEFAZ/PR, funcionando como centro distribuidor de forma a reunir cacheiros que compravam e vendiam produtos estrangeiros do Oriente e Ocidente. Existiam ainda taxas de entrada, saída e armazenamento de mercadorias, fora a taxa para ter uma barraca na feira. Logo, o uso do dinheiro deu condições para a economia girar, aumentando as transições comerciais. As próprias cidades acabaram formando-se em torno dessas feiras, que eram estrategicamente distribuídas nos encontros de rotas comerciais.

A sociedade do final da Idade Média adquiriu o costume de registrar e de cifrar seus atos e projetos através de relatórios, contabilidade e prestação de contas. Enquanto isso, os feudos iam perdendo autonomia e passando o poder para os monarcas absolutistas. A criação dos Estados Nacionais, portanto, fora colocada como uma exigência da emergente burguesia que se alia aos reis, enquanto estes garantiam os recursos, com pagamento de tributos, para a expansão comercial europeia, especialmente no ciclo das grandes navegações. Hobbes, já nos séculos XVI e XVII, justificava o absolutismo monárquico através de sua obra, “Leviatã”. Segundo Hobbes (1997, p. 198):

“Compete portanto ao Estado, isto é, ao soberano, determinar de que maneira devem fazer-se entre os súditos todas as espécies de contrato (de compra, venda, troca, empréstimo, arrendamento), e mediante que palavras e sinais esses contratos devem ser considerados válidos”.

Nesse sentido, segundo a SEFAZ/PR, o Estado era interpretado como uma espécie de monstro onipotente e indispensável à existência e convivência social. Vale reiterar que a concentração do poder, característica típica da monarquia absolutista, representou, do ponto de vista do rei, o controle do monopólio fiscal e do monopólio da violência. A partir do controle fiscal, o rei centralizou o recolhimento de tributos para financiar as guerras, pagar a folha de funcionários referentes à máquina administrativa e manter o luxuoso padrão de vida da família real e cortesãos.

A partir da criação de novos impostos, a contração de empréstimos da burguesia e a venda de cargos públicos e títulos de nobreza, a monarquia esperava arrecadar mais. De acordo com a SEFAZ/PR, enquanto o rei garantia a fidelidade através da relação de compra e venda, no sistema feudal, a fidelidade era garantida através da distribuição de terras. O Mercantilismo, conjunto de políticas econômicas do Estado moderno, baseava-se em monopólios comerciais (distribuídos aos burgueses), assim como o metalismo e o colonialismo, sempre buscando maximizar a arrecadação.

Segundo a SEFAZ/PR, os Fisiocratas, grandes defensores da importância da agricultura e da inviolabilidade da propriedade privada da terra, defendiam o desenvolvimento do livre comércio na França, onde as restrições e regulamentações da indústria atingiram o limite máximo. Para embasar sua argumentação, havia a convicção de que o agricultor poderia produzir o que quisesse para vender onde bem lhe convinha. Inclusive, na França era proibido exportar cereais sem pagar imposto, assim como para vender dentro do próprio país. Tudo era taxado.

Contudo, depois do século XVII, houve uma mudança de perspectiva: defender o indivíduo, limitando e controlando o poder do Estado. Nessa linha, John Locke, um filósofo liberal e inspirador da Constituição Americana, vivia na Inglaterra, na época da eclosão da Revolução Industrial, e mostrou o homem como um ser dotado de direitos naturais inalienáveis frente ao Estado. Isso porque, para Locke, o governo foi implantado entre os homens para a preservação da propriedade (a vida, a liberdade e os bens materiais). Dessa forma, os direitos naturais, em nenhuma circunstância, poderiam ser desrespeitados, mesmo pelo rei. Logo, seus princípios dos direitos naturais do governo limitado e do direito de resistência à tirania foram até mesmo fonte da Revolução Francesa.

Outro filósofo importante, Voltaire, refletindo sobre a economia pública de um Estado, afirmava que: “Comércio interceptado e mal realizado ainda o empobrece. Os impostos excessivos provocam a miséria”. Conforme estudo da SEFAZ/PR, para Voltaire, Estado rico é aquele em que todo o homem que trabalha está seguro de uma fortuna condizente com a sua posição, começando pelo rei e terminando pelo serviçal.

Em 1776, houve a o maior protesto contra o pagamento de impostos da história escocesa. Nesse mesmo ano, Smith popularizou a doutrina do “laissez-faire”, o que garantiu ao escocês o título de “queridinho” dos conservadores, adeptos do livre comércio. Para eles não existe palavras mais detestada do que “impostos”.

Em “A Riqueza das Nações”, Smith (1776) tentou explicar que o desenvolvimento dos países é consequência da produtividade do trabalho e que esta só pode acontecer em um ambiente de livre-concorrência. Seus estudos baseiam-se em pesquisas sobre modelos tributários na antiguidade, assim como sobre a receita e repercussão dos impostos.

Na França do século XVIII, os mais pobres reclamavam que eram excessivamente taxados, enquanto os mais abastardos não eram. Segundo a SEFAZ/PR, Turgot, o ministro das finanças em 1776, tentou mudar essa situação, mas o Clero e a Nobreza, os principais beneficiados do sistema tributário vigente, não concordaram e apelaram para o parlamento de Paris, que manteve como estava o modelo tributário, alegando que a classe mais baixa não poderia contribuir em serviços mais destacados, logo deveria arcar com os tributos. O auge desse regime absolutista foi durante o reinado de Luís XIV (1638 – 1715), autor da famosa frase “o Estado sou eu”, o que todo o Estado francês estava submetido à arrogância real. Este monarca também contribuiu com outra famosa frase que discriminava exatamente a função de cada classe social: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”.

Com isso, os tributos recaíam exclusivamente sobre o Terceiro Estado, que incluía os mais pobres e a burguesia (comerciantes, banqueiros, industriais), que clamavam por mudanças que lhe permitissem exercer maior controle sobre o governo e o Estado.

De acordo com estudo da SEFAZ/PR, a situação financeira da França (1778) piorou após o país apoiar os americanos em sua guerra de independência, ajudando os colonos com navios, armas, munições e soldados. As reformas econômicas propostas pelos Ministros de Luís XIV não surtiram efeito. Com isso, o rei chegou ao ponto de convocar os “Estados Gerais”, o que provocou grandes expectativas para o Terceiro Estado. Esperava-se implantar no governo as ideias iluministas de cidadania, nação, contrato social, vontade geral e direitos do homem.

Muitas discussões tinham em mente a politização do Terceiro Estado, segundo a SEFAZ/PR. Isso porque, apenas podia votar aqueles que tivessem ofício ou emprego público, grau universitário ou de Mestre de Corporação e que pagassem, no mínimo, seis libras de imposto de capacitação (que incidia sobre classes sociais, com índice tributário diferenciado). Na pauta de reclamações do Terceiro Estado, o povo clamava pela abolição dos privilégios da nobreza e do clero.

A SEFAZ/PR comenta que é presumido que cerca de 80% do lucro dos camponeses eram direcionados ao pagamento de impostos. Como a pauta de reclamações não foi atendida, já que o sistema de votação das mudanças seria por estamento e o Terceiro Estado teria apenas um voto (O Primeiro Estado era formado pelo Clero e o Segundo pela Nobreza, que, é lógico, jamais se uniriam ao Terceiro Estado para perderem seus privilégios), o Terceiro Estado rebelou-se com o apoio da população, tendo em vista a taxação excessiva e exclusiva a eles somada aos gastos exorbitantes e altamente supérfluos por parte da corte, o que culminou na Revolução Francesa (1789) e, conseqüentemente, na queda do monarca Luís XIV (que fora, inclusive, decapitado após uma tentativa de fuga). Após esse movimento, a tributação passou a ser regulada por lei, com apoio constitucional, assumindo conceito jurídico, dentro do direito público. A Revolução Francesa marcou o fim da Idade Moderna e o início da Idade Contemporânea.

No dia 4 de agosto de 1789, a Assembleia Nacional Constituinte aboliu os privilégios do clero e da nobreza, o que incluía o não pagamento de impostos. Nesse mesmo ano foi proclamada a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão.

Já a Revolução Americana de 1776 foi a primeira grande batalha do mundo colonial contra uma metrópole, a Grã-Bretanha, em busca da independência, motivada pelo

crescimento do comércio das Treze Colônias, o que fez a Inglaterra mudar de política com estas. De acordo com a SEFAZ/PR, com pretexto de recuperar a situação financeira do Estado, abalada com a guerra contra a França, os ingleses adotaram muitas leis coercitivas com as Treze Colônias, que, na verdade, garantiriam o mercado colonial para os produtos de outras colônias ou comercializados por empresas inglesas, particularmente o chá, cujo monopólio era controlado pela Companhia das Índias Orientais.

Segundo a SEFAZ/PR, como as principais leis coercitivas impostas pelos ingleses, para limitar o comércio colonial, é possível citar: a Lei do Açúcar (1764), que taxava o açúcar que não fosse comprado das Antilhas Inglesas; a Lei do Selo (1765), que obrigava a utilização de selo em qualquer documento, inclusive em jornais ou contratos; os Atos Townshend (1767), que taxavam a importação de diversos produtos de consumo e criavam os tribunais alfandegários; a Lei do Chá (1773), que garantia o monopólio do comércio de chá para a Companhia das Índias Orientais; as Leis Intoleráveis (1774), impostas após a manifestação do Porto de Boston, interditavam o porto da cidade, impunham um novo governador para Massachussets e aquartelavam as tropas britânicas; e o Ato de Quebec (1774), que impedia que as colônias de Massachussets, Virgínia, Connecticut e Pensilvânia ocupassem terras a oeste.

Vale ressaltar que, depois da imposição da Lei do Chá, segundo a SEFAZ/PR, comerciantes disfarçados de índios mohawks destruíram trezentas caixas de chá tiradas dos barcos no porto de Boston. Esse movimento ficou conhecido como a Festa do Chá de Boston. Depois deste evento, sucederam-se outros até culminar nos combates armados, que resultaram na proclamação da independência das Treze Colônias da América do Norte.

Assim, é perceptível que revoluções burguesas, como a Revolução Inglesa (1640), a Revolução Francesa (1789) e a Revolução Americana (1776-1783), marcaram conquistas importantes para as sociedades ocidentais e tiveram como motivação ideológica a discordância quanto ao modelo adotado de tributação. De acordo com a SEFAZ/PR, elas contrapunham ao Antigo Regime, cujo modelo tributário aumentava a desigualdade social, e se apoiavam em ideais liberais, como o voto universal, a democracia e a educação como direito de todos os cidadãos. Todas essas revoluções mudaram inclusive a relação do Estado com a cobrança de tributos: antes, era uma relação de força que o Estado impunha à sociedade, e depois, tornou-se uma relação mediada pelo Estado.

No Brasil, a história tributária também não diferiu tanto do resto do mundo. Segundo Chalfun (2011), as mudanças ocorridas no sistema tributário se devem às mudanças de natureza político-econômica que aconteceram ao longo do desenvolvimento do país. Essas mudanças demoram bastante tempo para ocorrer, devido à legislação que regulamenta o assunto e a burocracia para alterá-la, assim como o jogo político para a aprovação das alterações.

De acordo com Chalfun (2011), a História institucional dos tributos no Brasil começou em 1534 com a criação das Provedorias da Fazenda Nacional e o primeiro ônus imposto sobre a extração do pau-brasil (indústria extrativa). A Coroa Portuguesa considerava o pau-brasil como monopólio real, autorizando sua extração, caso fosse acatado o compromisso de que o extrator erguesse fortes pela costa brasileira, iniciasse a colonização e pagasse o quinto (ou 20%) sobre a receita com a venda do pau-brasil.

Segundo Chalfun (2011), depois, ainda durante o período colonial, foram criados impostos sobre a produção do açúcar e do fumo, principais culturas desenvolvidas na época, e foi instituída a cobrança do quinto de toda a extração do ouro obtido pelas jazidas brasileiras. A própria Inconfidência Mineira teve, como uma das suas principais causas, a tributação excessiva, no caso, ao ouro, o que evidencia que no país também houve protestos motivados por questões tributárias.

De acordo com Chalfun (2011), após a independência em 1822, a estrutura colonial foi mantida, assim como no aspecto tributário: o Estado permaneceu centralizado e as províncias administradas por presidentes nomeados e destituídos pelo imperador. Da proclamação da República até a promulgação da Constituição de 1934, a principal receita tributária brasileira resultava do imposto sobre a importação.

Conforme Chalfun (2011), como apenas entre as décadas de 1920 e 1930, começaram os processos de industrialização e de urbanização no Brasil, somente a partir dessa época a tributação passou a direcionar-se para a base interna do território nacional, sendo instituídos os impostos sobre a renda (1924) e sobre o consumo (1934). Até então, o mercado consumidor interno era muito insipiente e havia pouca circulação de moeda na economia para a criação de impostos do tipo. Além disso, quase todo produto era importado, o que

justificava que antes a principal receita tributária brasileira fosse arrecadada a partir do imposto sobre importações. Vale salientar que houve uma concentração da arrecadação por parte do ente nacional nesta época, tendo em vista o caráter centralizador de Vargas, o líder da Revolução de 1930, em contraste a República Velha, na qual a autonomia dos estados era visível diante da tributação estadual e, inclusive, do poder político local. É importante lembrar que a Política dos Governadores consistia no apoio mútuo entre o governo central e as oligarquias estaduais.

Segundo Varsano (1996), na Constituição de 1946, criada após a Era da Ditadura Vargas, foram introduzidos novos impostos e adotado o mecanismo das transferências, elevando-se o volume de recursos à disposição dos municípios. De acordo com Chalfun (2011), até 1966, a participação dos impostos internos sobre a arrecadação cresceu, destacando-se os impostos sobre consumo, vendas e consignações.

Em 25 de outubro de 1966, fora instituído o Código Tributário Nacional – CTN, a partir da lei nº 5.172. Esse conjunto de normas ilustra perfeitamente o contexto político, social e econômico do período em que foi criado: período de ditadura militar com o governo centralizado a nível federal sem permitir qualquer oportunidade de manifestação sobre o assunto. Por isso, a composição do CTN revela a concentração dos impostos, taxas e contribuições no âmbito do governo federal.

Em 1967, houve uma reforma que introduziu o Imposto sobre o Valor Adicionado. Tal movimento buscava reduzir o déficit fiscal por meio da elevação da receita e implementar um sistema tributário que estimulasse o investimento. Ainda na década de 1960, foram criadas as contribuições sociais, como a contribuição para a previdência, a contribuição sobre o salário educação e o FGTS (Fundo de Garantia do Tempo de Serviço). Nas décadas seguintes, outras contribuições também foram criadas, como o PIS (Programa de Integração Social - 1970), o PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - 1970) e FINSOCIAL (Fundo de Investimento Social - 1982). Vale pontuar que no início da ditadura militar, foi criado o BACEN (Banco Central Brasileiro)

Segundo Chalfun (2011), a partir da reforma, pode-se observar uma melhora na alocação dos recursos, a priorização da tributação sobre o valor agregado e uma redução do



número de tributos, dentre outras vantagens. Naquela época, o Brasil foi reconhecido por contar com um dos sistemas tributários mais modernos do mundo.

Segundo Viol (2000), já em 1988, tendo em vista a elevação da participação dos estados e municípios na arrecadação dos impostos de renda e sobre produtos industrializados, o governo federal intensificou a arrecadação de contribuições sociais indiretas, que não eram compartilhadas com estados e municípios, como COFINS, CSLL e CPMF.

Hoje, percebe-se no Brasil que a maior parte das decisões quanto à alocação dos recursos fica a critério do Governo Federal. Isso é uma herança histórica que vem desde o período colonial e fora reforçada durante a ditadura militar. Contudo, um movimento pró-descentralização tem ganhado força depois da promulgação da Constituição de 1988, graças ao entendimento da sociedade que observa vantagens nesse quesito, que deve ser mediado pelo Estado.

Logo, pode-se perceber que a tributação é um tema sujeito a diversas interpretações contraditórias. Apesar do direito de tributar do Estado estar embasado no contrato social, os cidadãos podem rebelar-se, caso considerem que esteja havendo abusos por parte dos governantes. Exemplos desse tipo foram abordados ao longo deste capítulo. No próximo, o enfoque será mais teórico, mas contará com a aplicação no contexto brasileiro.

## **CAPÍTULO II - CONCEITOS E APLICAÇÃO AO CASO BRASILEIRO**

No primeiro capítulo, foi visto que a cobrança de tributos remonta ao início da civilização e manteve o teor ideológico que a contribuição compulsória fazia-se necessária para arcar com as despesas de caráter coletivo da sociedade. Neste capítulo, o foco da discussão concentra-se na estrutura de funcionamento e como ela se aplica, principalmente, no Brasil.

Nos Estados Nacionais Modernos, a estruturas de funcionamento dos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário) é sustentada pela contribuição de um valor correspondente a uma parcela da produção de bens e serviços gerados pelo povo, sob a forma de arrecadação de tributos.

Além de gerir e controlar, o Estado tem o papel de induzir e planejar o desenvolvimento econômico, executando os investimentos em infraestrutura coletiva e combate a desigualdade social. Esses projetos, sobretudo, demandam grande volume de recursos, longo prazo de recuperação e taxa de retorno mais baixa, o que não estimula a participação privada.

Como o custeio da máquina pública acrescidos dos investimentos públicos superam a arrecadação tributária, ainda é necessária a obtenção de recursos adicionais através do endividamento público. Isso acarreta no pagamento de juros e amortizações de recursos que compõem parte dos gastos públicos.

Para cumprir o seu papel, o Estado deve construir e executar políticas capazes de oferecer aos cidadãos e às empresas os meios para que estes possam contribuir de maneira plena para o crescimento econômico e garantir à sociedade a justa repartição dos resultados desse crescimento, com distribuição da renda, geração de emprego e provisão dos serviços sociais. Quando se fala em provisão por parte do Estado, quer-se expressar que o mesmo é responsável pela existência da oferta do bem ou do serviço, sendo que sua produção, seja do bem ou do serviço, pode ser estatal ou privada. Um exemplo de caso em que a provisão seja do Estado, enquanto a produção seja privada ocorre na concessão de telefonia fixa.

Segundo Chalfun (2011), a intervenção do Estado é justificada pela incapacidade do mecanismo de mercado, por si só, promover o desenvolvimento econômico, isto é, alocar e distribuir de forma eficiente e justa os recursos destinados à oferta de bens e serviços à população. Quando se fala em mercado, entende-se esse conceito como um ambiente em que acontecem a alocação, a distribuição e o consumo de bens e serviços.

O mecanismo de mercado não atende de maneira apropriada aos objetivos do desenvolvimento econômico, sendo necessária a intervenção do Estado através de políticas econômicas para solucionar alguns problemas, segundo Chalfun (2011):

#### A. Distribuição de Renda

A existência do mercado não garante a disposição de serviços e bens básicos, como alimentação e moradia, para todos. A desigualdade social gera a chamada injustiça social, sendo que o mercado, por si só, tende a apenas piorar essa situação, pois ele não ajuda os mais necessitados. Assim, parte da população necessita de ações do Estado para sobreviver.

#### B. Externalidades

São efeitos que influenciam toda a população, mas que podem ser provocadas por uma única pessoa, por um grupo delas, por empresas ou até mesmo pelo próprio Estado. Elas podem ser positivas, no caso de beneficiarem a população, ou até mesmo negativa, caso a prejudiquem. Um ponto importante é que nem sempre esses efeitos podem ser medidos ou mensurados.

#### C. Monopólios Naturais

O monopólio ocorre quando uma empresa domina todo o mercado, não tendo concorrência párea para ela. Já o monopólio natural acontece mais claramente em certos serviços de utilidade pública, como: distribuição de energia elétrica, gás canalizado e saneamento básico. Isso ocorre porque, essas atividades necessitam de uma grande quantidade de investimento inicial em ativos fixos, apesar de apresentarem um longo prazo de retorno, tendo em vista que as tarifas são fixadas pelo governo, responsável pela provisão do serviço, e garantem uma rentabilidade mínima ao concessionário. Como o preço é administrado, ele não varia de acordo com a oferta e a demanda, o que vai de encontro com um cenário competitivo normal.

#### D. Flutuações Econômicas

O mercado, por si só, é bastante instável e isso pode prejudicar o desenvolvimento socioeconômico do país. Dessa forma, o governo tem dispositivos para garantir a estabilidade, o que ajuda a elevar o bom funcionamento da economia. Para isso, o Estado tem autonomia para alterar taxas de juros e de câmbio, fora outros mecanismos para garantir a propriedade e regular os contratos.

#### E. Bens Públicos ou Bens de Consumo Coletivo

Bens públicos são aqueles que podem ser consumidos de forma coletiva, em que o fato de uma pessoa usar, não exclui a possibilidade de outro usar também. Por exemplo, caso uma pessoa usufrua de um serviço de iluminação pública, isso não significa que outro não pode usar também. Justamente pelo fato de não ser um bem divisível, sua mensuração é complexa e normalmente não estimula o investimento privado, ficando a cargo do Estado.

Assim, é possível perceber que, devido à incapacidade do mercado redistribuir o produto, deixando a distribuição mais igualitária, o Estado entra em ação com políticas econômicas. Segundo Musgrave & Musgrave (1980), a execução destas políticas está associada às três funções clássicas específicas do Estado: a função alocativa, pela qual é complementado ou regulado o fornecimento de bens e serviços privados não oferecidos adequadamente pelo sistema de mercado, além dos já citados bens públicos; a função distributiva, pela qual, através da tributação, o governo retira recursos de determinados setores econômicos e de segmentos da sociedade e os transfere para outros, visando maior eficiência e equidade na distribuição das rendas do trabalho e do capital; e a função estabilizadora, pela qual o governo interfere com o objetivo de reduzir os efeitos das bruscas e consideráveis oscilações que ocorrem na economia, em especial nos níveis dos preços e do emprego.

As duas primeiras funções buscam corrigir falhas de mercado que prejudicam certos setores produtivos, parte específica da população e algumas regiões ou locais que não tem recursos suficientes para atender suas necessidades. Enquanto isso, a função estabilizadora visa à sociedade em geral, todo o território e todos os setores produtivos como um grande bloco agregado, sem levar em consideração as especificidades das pessoas físicas e jurídicas ou as localidades.

Segundo Chalfun (2011), o governo tem quatro tipos de políticas econômicas: a Fiscal; a Tributária; a de Crédito e Monetária; e a Cambial. A primeira representa a política de gasto público, que objetiva estimular a economia e reduzir a desigualdade social. Como principais instrumentos da Política Fiscal, existem o Plano Plurianual de Aplicações (PPA), a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e a Lei Orçamentária Anual (LOA). Esse tipo de política ainda pode auxiliar na execução da função estabilizadora, diminuindo as flutuações bruscas e intensas dos níveis de preços (inflação) e do emprego. Tal política pode ser executada nas três instâncias do poder brasileiro. Já a segunda política trata da tributação nos três níveis de governo e é composta por um conjunto de ações, cujo principal objetivo é reduzir a desigualdade entre setores, regiões e pessoas e arrecadar os recursos destinados ao financiamento do gasto público (funções alocativa e distributiva). Suas principais características são neutralidade, equidade, simplicidade, flexibilidade, produtividade e responsabilidade política (Ver princípios mais adiante). Esse tipo de política ainda pode auxiliar na execução da função estabilizadora, como a Política Fiscal. Enquanto isso, a Política de Crédito e Monetária age acerca dos meios de pagamento, títulos públicos e taxas de juros, mudando o custo e o nível de oferta de crédito. O único órgão com competência para atuar com este tipo de política é o Banco Central, uma instituição federal, que possui poder para controlar a quantidade de moeda na economia. Por último, ainda há a Política Cambial, que administra a taxa de câmbio e controla as transações internacionais do país. A competência recai sobre outra instituição federal, o Ministério da Fazenda, que pode acompanhar e até modificar cotações cambiais.

Assim, é perceptível que o Estado possui um grande desafio: executar estas políticas econômicas de maneira articulada, afinal, enquanto a Política Fiscal e a Política Tributária apresentam competência dividida entre as três esferas de governo, a Política de Crédito e Monetária e a Política Cambial são de competência exclusiva do Governo Federal. Estas ainda apresentam certas peculiaridades: possuem aplicação nacional, não há interferência formal de outros setores do executivo e do legislativo e entrada em vigor imediata, assim como os efeitos da variação das taxas de câmbio e de juros.

De acordo com Chalfun (2011), os aspectos jurídicos e administrativos envolvidos no processo de imposição e cobrança dos tributos são regidos no Brasil pelos Princípios do Sistema Tributário (CF/88, CAPÍTULO I - Do Sistema Tributário Nacional - do TÍTULO VI -

Da Tributação E Do Orçamento), enquanto os Princípios de Tributação associam-se aos aspectos teóricos de natureza econômica associados à intervenção do Estado.

Segundo Musgrave & Musgrave (1980), pelo ponto de vista econômico, há dois Princípios de Tributação: o princípio do benefício recebido, em que cada indivíduo deve contribuir com um valor proporcional aos benefícios por ele auferidos com o consumo de bens e serviços públicos; e o princípio da capacidade de pagamento, associado à contribuição de acordo com o nível de renda de cada contribuinte.

O princípio do benefício recebido ajuda a alocar de forma eficiente a parcela da receita tributária utilizada para custear a provisão dos serviços públicos, pois cada um usa proporcionalmente ao que paga e não faltam recursos. Entretanto, não há nenhum favorecimento aos menos afortunados, pecando quanto à função (re)distributiva do Estado.

Já no princípio da capacidade de pagamento ocorre justamente o contrário. A alocação pode não ser perfeita, já que o gasto e a arrecadação tributária são tratados independentemente. Contudo, os mais abastados podem contribuir com mais recursos, “patrocinando” os serviços públicos para os mais pobres, afinal indivíduos na mesma faixa de renda contribuem com a mesma alíquota (equidade horizontal), enquanto indivíduos em diferentes faixas de renda contribuem com alíquotas diferenciadas (equidade vertical).

Segundo Chalfun (2011), os Princípios do Sistema Tributário falam das regras jurídicas de subordinação dos contribuintes com relação ao Estado quanto às obrigações tributárias, além das regras quanto ao poder de tributar do Estado e seus limites. Esses princípios subordinam-se à Constituição Federal de 1988 (CF/88), a chamada Lei Maior ou Carta Magna, que, na verdade, é o conjunto de princípios sobre a organização do Estado, sobre sua relação com a sociedade e sobre direitos e deveres recíprocos entre os cidadãos.

Os Princípios do Sistema Tributário, descritos nos incisos do art.150 da CF/88 (Constituição Federal de 1988), e que se subordinam a ela são:

1. O Princípio da Legalidade

Este princípio é baseado no art. 150, Inciso I, que comenta o seguinte:

“[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem que lei o estabeleça;”

Com isso, é dada a garantia a todos os cidadãos de que os atos da Administração Pública somente serão válidos em caso de respaldo na lei, o que evita o abuso de poder por parte do Estado (criação de novos tributos ou aumento de alíquotas sem lei para regulamentar isso).

Machado (2000) reconhece que Medidas Provisórias (MPs) operem no sentido contrário, contudo este tipo de instrumento é legislativamente fraco, afinal permanece na dependência de aprovação pelo Congresso no prazo de 30 dias. Ainda assim, a CF/88 dá margem para que certos impostos tenham as alíquotas alteradas por decreto, o que representa um enfraquecimento deste princípio.

## 2. O Princípio da Anterioridade

De acordo com o art. 150, inciso III, alínea b, a CF/88 não permite cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que fora publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Quando uma lei institui ou altera um tributo, ao entrar em vigor, a mesma tem sua eficácia suspensa até o início do próximo exercício financeiro, quando, então, produzirá todos os efeitos jurídicos. Segundo Machado (2000), o tributo poderá ser criado mesmo depois de aprovada a lei orçamentária, isto é, até o último dia do ano.

## 3. O Princípio da Igualdade

De acordo com o art. 145, parágrafo 1º, a CF/88 comenta que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Segundo Machado (2000), o Sistema Tributário deve observar o princípio constitucional da igualdade, pelo qual todos são iguais perante a lei. Com isso, há a garantia do tratamento igual para os que sejam iguais.

## 4. O Princípio da Competência

De acordo com os art. 153, 154 (para a União), 155 (para os Estados e o Distrito Federal) e 156 (para os Municípios) da CF/88, cada ente tributante deve ater-se aos limites da parcela de poder impositivo que lhe fora atribuída. Assim, segundo Machado (2000), a divisão das áreas dentro das quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem instituir e cobrar tributos, não permite a invasão de uns pelos outros.

#### 5. O Princípio da Capacidade de Pagamento

Este princípio também se apoia no art. 145, parágrafo 1º da CF/88 da mesma forma que o princípio da Igualdade. Através dele, é possível graduar as alíquotas dos tributos segundo a capacidade de pagamento dos contribuintes, ou seja, a progressividade dos impostos. Segundo Machado (2000), este princípio surge em decorrência do art. 5º, que defende a igualdade de todos, podendo-se interpretar tal enunciado como se tratar de forma desigual os desiguais.

#### 6. O Princípio da Vedação do Confisco

O art. 150, inciso IV da CF/88, dita que:

”[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios utilizar tributo com efeito de confisco”.

Dessa forma, Machado (2000) defende que este princípio deixa claro que a tributação não pode ser demasiadamente onerosa, afinal é a partir dela que o Estado arrecada os recursos para desempenhar suas atividades, e não para transformar em público o patrimônio ou a renda privada.

#### 7. O Princípio da Liberdade de Tráfego (de Pessoas ou Bens)

Segundo Machado (2000), o princípio da Liberdade de Tráfego atende ao prescrito no art. 5º, inciso XV da CF/88 que garante a liberdade de locomoção no território nacional. O artigo 150, inciso V da CF/88 proíbe a cobrança de tributos com a finalidade de limitar o tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais.

São quatro as categorias de tributo: quanto à função, quanto à vinculação com a atividade estatal, quanto à competência impositiva e quanto à espécie. A primeira categoria subdivide-se em três classificações: Fiscais, quando o seu objetivo principal é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, como o exemplo do Imposto de Renda; Extrafiscais, quando o seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando regular determinados setores da economia, como ocorreu com o IPI e suas mudanças (isenções e reduções); e Parafiscais, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que foram delegadas pela pessoa política (União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios), mediante lei, da capacidade tributária ativa a terceira pessoa (de direito público ou privado), de forma que esta arrecade o tributo, fiscalize sua exigência e utilize-se



dos recursos auferidos para a consecução de seus fins (Por exemplo, a contribuição anual paga pelos advogados à OAB).

A segunda categoria subdivide-se em duas: os tributos vinculados, ou seja, cuja arrecadação tem destino pré-determinado para ser gasto, como no caso de taxas, a contribuição de melhoria e outras contribuições; e os tributos não vinculados, ou seja, aqueles onde os recursos arrecadados não tem destinação fixa para gastos, como no caso dos impostos.

A terceira categoria refere-se à instância de governo, podendo ser Federal, Estadual ou Municipal. Já a última subdivide-se em três, segundo o art. 5º do CTN: impostos, taxas e contribuição de melhoria<sup>1</sup>.

A quarta categoria refere-se a cada espécie de tributo. Os impostos são, segundo o art. 16 do CTN, tributos cuja obrigação tem como fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte. Os impostos caracterizam-se por serem cobrados compulsoriamente e por não darem um retorno ao contribuinte sobre o fato gerador. Assim, o IPVA, apesar de ser um imposto sobre a posse de automóvel, não necessariamente será revertido em melhorias das condições das vias.

Outro conceito de suma importância para entender cada espécie de tributo é o seu fato gerador. Segundo o art. 114 do CTN, é a situação, definida em lei, como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de se pagar o tributo. Nesse sentido, o fato gerador do imposto de renda (IR) é o recebimento da renda.

Dependendo da natureza econômica do fato gerador, os impostos têm diferentes classificações de acordo com o CTN: sobre o comércio exterior (Imposto de Importação - II - e Imposto de Exportação - IE); sobre o patrimônio e a renda (Imposto Territorial Rural - ITR; Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU; Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis -

---

<sup>1</sup> Segundo Bandeira (2012), existem duas teorias em relação à quantidade de tributos no Brasil: a teoria tripartida e a teoria pentapartida. A primeira é pautada no Código Tributário Nacional (CTN). O seu artigo 5º fala em impostos, taxas e contribuições de melhoria. Entretanto, essa teoria atualmente é falha, pois o CTN é anterior a CF/88, não sendo a teoria mais aceita atualmente. Já a teoria pentapartida, teoria majoritariamente aceita pelos doutrinadores e pelo Supremo Tribunal Federal, é aquela que vai além das três espécies clássicas que o CTN mostra, mas também inclui os novos tributos descritos na CF/88: o empréstimo compulsório (art. 148 da CF/88) e as contribuições sociais (art. 149 da CF/88), como as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas e as contribuições de seguridade social.

ITBI; e Imposto sobre a Renda - IR); sobre a produção e circulação (Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS; Imposto sobre Operações Financeiras – IOF; e Imposto Sobre Serviços – ISS); e impostos especiais (impostos de competência da União, sobre operações relativas a combustíveis, a lubrificantes, a energia elétrica e a minerais em todo país).

O segundo tributo que se faz necessário conceituar é a taxa. De acordo com o CTN, as taxas são tributos incidentes sobre um fato gerador e que são aplicados em contrapartida a esse fato gerador, ou seja, a taxa é a contrapartida que o contribuinte paga em razão de um serviço público que lhe é prestado ou posto à sua disposição. Além disso, as taxas também estão relacionadas ao poder de polícia da administração, englobando fiscalizações e licenciamentos em geral.

Uma taxa só pode ser instituída por uma entidade tributante da mesma competência. Assim, por exemplo, taxas de luz pública só podem ser cobradas pelos municípios. Outro ponto importante é que não necessariamente o pagante da taxa vai usar o serviço, mas terá o serviço à sua disposição.

Segundo o art. 77 do CTN, taxa é o tributo que pode ter duas fontes como fato gerador: o exercício regular do poder de polícia, como no caso de uma taxa para expedição de alvará de licença; ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte, como a taxa de incêndio (para os bombeiros)

Vale destacar que, segundo Machado (2000), Poder de Polícia é a prerrogativa de direito público que, calçada na lei, autoriza a Administração Pública a restringir direitos individuais em favor de terceiros. Logo, a taxa de polícia é cobrada devido atividade estatal que verifica o cumprimento das exigências legais e concede a licença para o funcionamento de uma empresa, por exemplo. Segundo Chalfun (2011), a própria palavra “alvará” tem origem árabe e significa “o texto que autoriza”. O Poder de Polícia ainda pode manifestar-se de quatro formas: ordem de polícia, como no Código de Trânsito; consentimento de polícia, como na expedição da CNH (Carteira Nacional de Habilitação); fiscalização de polícia, como ocorre com os radares de velocidade; e sanção de polícia, como as multas de trânsito.

Um ponto que vale comentar diz respeito às diferenças entre os conceitos de taxa, preço público e tarifa. No âmbito jurídico, a diferença é estabelecida a partir da distinção entre o que é atividade própria do Estado (pela cobrança de taxa) e atividades que podem ser exercidas por particulares (pela cobrança de preço público ou tarifa). Contudo, sob a ótica financeira e da remuneração dos serviços prestados, pode-se colocar diferentes critérios para se estabelecer a distinção entre esses conceitos.

O primeiro critério é o da compulsoriedade, conceito que se associa ao pagamento de tributos. Na prática, a cobrança de preço não pode ser compulsória.

Outro critério associa-se ao tipo do serviço prestado. Caso o serviço seja considerado atividade propriamente estatal e indelegável, cuja prestação pelo Estado associa-se ao exercício de sua soberania, está falando de uma taxa. A taxa ainda inclui os serviços essenciais à coletividade. Todavia, ainda existe a situação em que o serviço público é considerado não essencial, mas caso não ocorra uso, isso não incorre em dano ou prejuízo para a coletividade. Nesses casos, tal tipo de serviço é delegável, podendo ser concedido e ser remunerado mediante preço público, como acontece no serviço postal e telefônico.

De qualquer forma, independentemente do tipo de cobrança, ela requer sua instituição definida pelo Legislativo e, em caso de dúvida, a lei pode definir a receita como taxa ou preço público. Um ponto de suma importância é que, caso a lei denomine a receita como taxa, vincula esta ao regime jurídico tributário. Assim, essa receita fica sujeita ao princípio da legalidade e da anterioridade da lei ao exercício financeiro correspondente, como os demais tributos. É claro que o critério de diferenciação para a aplicação de taxa e de preço público baseado no tipo de serviço não é tão exato quanto parece, afinal a noção de "serviço essencial" muda com passar do tempo, podendo ser aplicável em certas localidades e, em outras, não.

Desta forma, caso o serviço público seja específico, divisível e indelegável (serviços propriamente estatais e serviços essenciais), o mesmo deve ser prestado pelo próprio Estado, em regime jurídico exclusivamente tributário, sendo remunerado por taxa. Ressalta-se que as taxas são compulsórias e têm sua cobrança condicionada à prévia autorização orçamentária. Já se for a prestação de um serviço específico, divisível e delegável, isto é, serviço não-essencial, pode ser executada pelo próprio Estado, situação em que o serviço pode ser remunerado tanto

por taxa quanto por preço público, ficando a critério do Estado tal definição. Já se a prestação do serviço for delegada a terceiros, é cobrada tarifa do usuário, sendo regida juridicamente pelo direito privado.

A terceira espécie de tributo que merece ser conceituada é a contribuição, que também possui subdivisões: contribuição de melhoria; contribuições sociais; contribuições de intervenção no domínio econômico; e contribuições de interesse de categorias econômicas ou profissionais.

Segundo Chalfun (2011), as contribuições de melhoria são tributos que têm como fato gerador o benefício decorrente das obras públicas e devem ser cobradas somente na região beneficiada pela obra. Não necessariamente essas contribuições refletem em "melhoria", já que certas obras públicas em algumas regiões tendem a desvalorizar os imóveis locais. O importante para o fato gerador é o benefício decorrente da obra pública.

A contribuição de melhoria é instituída para financiar obras públicas que proporcionem valorização de bens imóveis e tem como limite total da cobrança, o custo da obra, e como limite individual, a valorização acrescida a cada imóvel.

Assim, a contribuição de melhoria se diferencia do imposto, visto que o fato gerador de um imposto não pressupõe qualquer retribuição direta do Estado. Também é diferente da taxa, pois ela está ligada à prestação permanente de um serviço público, enquanto a cobrança da contribuição de melhoria é pontual, afinal se associa à valorização imobiliária efetivamente gerada pela realização de uma obra pública.

As demais contribuições, também chamadas de contribuições especiais, estão previstas nos arts. 146, inciso III, 149, 149-A, 150, incisos I e III e 195, parágrafo 6º da CF/88, sendo tributos cuja principal característica é a finalidade para a qual é destinada sua arrecadação, assim como a certeza do seu destino, ambos definidos pela lei que institui cada contribuição. Essas contribuições não possuem a função expressa de suprir o Tesouro Nacional de recursos financeiros. Por isso, fala-se que elas possuem natureza parafiscal ou extrafiscal.

Segundo Chafun (2011), a finalidade da intervenção no domínio econômico caracteriza essa espécie de contribuição como tributo de função nitidamente extrafiscal, pois

tem como objetivo induzir os agentes econômicos a incorporar a preocupação com os interesses sociais em suas ações individuais. Tanto que os recursos arrecadados pela cobrança da Contribuição de Intervenção sobre o Domínio Econômico (CIDE) aplicada nos combustíveis destinam-se a financiar o desenvolvimento de produtos e processos poupadores de combustíveis, investimentos em melhorias das estradas e redução da poluição ambiental, por exemplo. Entre os exemplos de CIDE, pode-se citar a incidência sobre a importação de petróleo, gás natural e álcool combustível, a sobre o consumo de Combustíveis, a sobre remessas para o exterior, a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública e a Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional (CONDECINE).

Já as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas visam atender a certas categorias profissionais ou econômicas, vinculando sua arrecadação às entidades que as instituíram, não sendo computadas no Orçamento da União. Estas contribuições são destinadas ao custeio das organizações de interesse de grupos profissionais, como OAB, CREA e CORECON, além dos serviços sociais prestados no interesse das categorias pelo Sistema S, composto por instituições como SESI, SESC, SENAC, SEBRAE e SENAI, mas que não integram o Sistema de Financiamento da Seguridade Social. Vale comentar que a contribuição confederativa não é igual à contribuição sindical. A primeira não é tributo, já que é instituída pela assembleia geral da categoria profissional e não por lei, enquanto que a segunda já é instituída por lei (art. 149 da CF/88), logo é compulsória, tendo dessa forma natureza de tributo.

Ainda há as contribuições sociais, cuja competência de instituição é da União, porém apenas quem tem permissão para arrecadar é uma pessoa que não seja a União, obedecendo ao disposto no art. 194, parágrafo único, inciso VII da CF/88. Nesse sentido, existem as contribuições sociais dos empregadores domésticos, dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário de contribuição, as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro e as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos. Como exemplo desse tipo de contribuição, há o FGTS, o PASEP, o PIS, a CSLL, a CPMF, o COFINS, o salário-educação, a contribuição parafiscal administrada pelo Fundo Nacional do Desenvolvimento da Educação (FNDE) e as contribuições destinadas a entidades privadas (sistema “S” – SENAI, SENAC, SESC, SESI, SEBRAE).

A extinta CPMF (Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transferência de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira), também conhecida como “imposto sobre o cheque”, era um tributo que vinha sendo instituído e revogado desde 1996, tendo sido criado para financiar a saúde, um dos elementos da Seguridade Social. Desde 2008, a CPMF fora revogada em definitivo, o que revela a importância da participação da sociedade no processo político que envolve as questões tributárias.

Segundo o art. 148 da CF/88, a União ainda pode instituir, mediante lei complementar, empréstimos compulsórios para atender às despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Eles podem ser diretos ou indiretos. No primeiro caso, são os contribuintes que devem arcar com a contribuição, como ocorre no Imposto de Renda. Já no segundo, incidem sobre o preço das mercadorias e serviços. Assim como as taxas, os empréstimos compulsórios tem a aplicação dos seus recursos provenientes vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

No caso de guerra externa ou na sua eminência, a União também pode instituir empréstimo compulsório conforme citado no art. 148, inciso I da CF/88, ou ainda impostos extraordinários, os quais devem ser suprimidos aos poucos, quando finalizada a causa da sua criação, como disposto no art. 154, inciso II. Assim, finaliza-se a descrição dos principais tributos brasileiros, contudo uma lista de todos os tributos atualmente vigentes em nosso país encontra-se no Anexo I deste trabalho, conforme informações do site do Portal Tributário, devidamente separados por sua espécie. Para finalizar, segue a distribuição das arrecadações de acordo com a competência tributária com dados de 2013:

Tabela 1 – Distribuição das Arrecadações de acordo com a Competência Tributária

<b>Tipo de Base</b>	<b>Federal</b>	<b>Estadual</b>	<b>Municipal</b>
Total da Receita Tributária	69%	25%	6%
Tributos sobre a Renda	100%	-	-
Pessoa Física	100%	-	-
Pessoa Jurídica	100%	-	-
Retenções não alocáveis	100%	-	-
Tributos sobre a Folha de Salários	95%	4%	2%
Previdência Social	92%	5%	3%
Empregador	91%	6%	3%
Empregado	92%	5%	3%
Autônomo	100%	-	-
Outros	100%	-	-
Seguro Desemprego	100%	-	-
Outros	100%	-	-
Tributos sobre a Propriedade	1%	49%	50%
Propriedade Imobiliária	3%	-	97%
Propriedade de Veículos Automotores	-	100%	-
Transferências Patrimoniais	-	29%	71%
Tributos sobre Bens e Serviços	50%	44%	7%
Gerais	59%	34%	8%
Não cumulativos	48%	52%	-
Cumulativos	78%	-	22%
Seletivos	8%	92%	-
Automóveis	10%	90%	-
Bebidas	23%	77%	-
Combustíveis	2%	98%	-
Energia Elétrica	-	100%	-
Tabaco	57%	43%	-
Telecomunicações	-	100%	-
Comércio Exterior	100%	-	-
Taxas - Prest. Serviços e Poder de Polícia	12%	63%	25%
Contribuições Previdenciárias	100%	-	-
Outras Contribuições Sociais e Econômicas	100%	-	-
Tributos sobre Transações Financeiras	100%	-	-
Trib. s/ Débitos e Créditos Bancários	100%	-	-
Outros	100%	-	-
Outros Tributos	100%	-	-

Fonte: Carga Tributária no Brasil 2013. Análises por Tributos e Bases de Incidência

Assim, o capítulo II encerra-se com diversas aplicações e conceituações de termos tributários brasileiros. No próximo capítulo, ver-se-á uma breve explicação do modelo federalista no Brasil, apontando as competências das três instâncias (União, Estados e Municípios), assim como seus princípios e o modelo de partilha das receitas arrecadadas. Por fim, haverá uma explanação sobre o modelo francês, que permitirá depois uma análise comparativa.

### **CAPÍTULO III – SISTEMA DE PARTILHAS BRASILEIRO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO FRANCÊS**

Segundo o art.1º da CF/88, o Brasil é uma república federativa formada pela União indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, entes federativos independentes e autônomos. Contudo, sua autonomia financeira depende da competência conferida a cada um deles para instituírem seus próprios tributos. Segundo Chafun (2011), a classificação das competências de tributar é importante para que as três esferas de governo possam dimensionar de maneira conjunta o volume de recursos tributados para o atendimento das necessidades da população no contexto do crescimento local, estadual, regional e nacional.

O poder de tributar é dividido entre as instâncias e permite estabelecer os limites da participação dos governos federal e estadual no conjunto dos investimentos e custeio do governo local. Com isso, é estipulada a competência de cada ente federativo.

Segundo Rosa Junior (1999), há três modalidades de competência tributária: a Privativa, que é a competência para instituir impostos, atribuída com exclusividade a uma unidade federativo, como ocorre com o ICMS (apenas Estados e Distrito Federal) e o II (apenas União); a Residual, que é a competência, somente atribuída à União, de instituir qualquer imposto não previsto na Constituição, através de lei complementar, com fato gerador e base de cálculo novos; e a Comum, que é a competência referente às taxas e contribuição de melhoria, sendo atribuída a todos os entes políticos. Segundo o art. 145, inciso II da CF/88, todos os entes podem cobrar taxas.

Segundo Chalfun (2011), os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem competência tributária restrita para a instituição de contribuições sociais, com contribuintes definidos (os respectivos servidores) e destinação expressa da aplicação dos recursos arrecadados no custeio do regime previdenciário em proveito desses servidores. Já quanto às contribuições interventivas, a competência é restrita a União.

Vale pontuar que alguns autores ainda falam de duas outras modalidades de competência: a extraordinária (em que é conferida a União o direito de instituir novos tributos na iminência ou no caso de guerra externa) e a cumulativa (em que a União e o Distrito



Federal acumulam competências que normalmente são conferidas a outras esferas do poder político).

Conforme os arts. 148, 153, 154, inciso II, da CF/88, os impostos que podem ser instituídos pela União são: II, IE, IR, IPI, IOF, ITR, IGF, Impostos Extraordinários e Empréstimos Compulsórios. Já de acordo com o art. 155 da CF/88, os impostos que podem ser instituídos pelos Estados e o Distrito Federal são: ITCMD, ICMS e IPVA. E segundo o art. 156 da CF/88, os impostos que podem ser instituídos pelos Municípios são: IPTU, ITBI e ISS. Dessa forma, os principais tributos tem definido quem é o seu responsável.

Segundo Carrazza (2010), a competência de tributar tem princípios fundamentais: Privatividade (Estabelece exclusividade a determinado ente para o exercício da competência tributária); Indelegabilidade (Proíbe delegar a instituição de tributos. Apesar disso, a cobrança e a fiscalização podem); Incaducabilidade (Caso um imposto não seja instituído, mesmo sendo previsto na CF/88, ele pode ser instituído e cobrado a qualquer momento); Inalterabilidade (Mudanças são permitidas apenas com Emenda Parlamentar que as regularize); Irrenunciabilidade (A instância que receber a competência pela CF/88, não pode abdicar esse dever para outra em qualquer situação); Facultatividade ou Faculdade de Exercício (O poder público pode ou não fazer exercício de sua competência tributária).

É de suma importância ressaltar que, apesar de cada ente ter competências estipuladas, não necessariamente a arrecadação referente à sua competência fará parte de seu orçamento. Isso ocorre devido o sistema de partilhas Brasileiro. Segundo Rosa Junior (1999), enquanto as decisões sobre o nível de incidência dependem do ente-titular que possui a competência; a arrecadação resultante pode não lhe pertencer integralmente.

Segundo o art. 159 da CF/88, 48% da arrecadação do IPI e do IR são divididos da seguinte forma: 21,5% para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal; 22,5% para o Fundo de Participação dos Municípios; 3% para aplicação em programas de financiamento ao setor produtivo das Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste, através de suas instituições financeiras de caráter regional, de acordo com os planos regionais de desenvolvimento, ficando assegurada ao semiárido nordestino a metade dos recursos destinados à Região, na forma que a lei estabelecer; e 1% para o Fundo de Participação dos Municípios, que será entregue no primeiro decêndio do mês de dezembro de cada ano

(Incluído pela Emenda Constitucional nº 55, de 2007). Além disso, baseado no mesmo artigo, a partir do IPI, há também a destinação de 10% aos Estados e ao Distrito Federal, na proporção de suas exportações de produtos industrializados, sendo que 25% do valor atribuído aos Estados são repassados aos Municípios. A seguir, é possível ver um quadro explicativo sobre a partilha da arrecadação do IPI e IR:

Quadro 1 – Partilha de IPI e IR no Brasil (Competência Federal)

Arrecadação	Destino
48% do IPI e IR	21,1% para o Fundo de Participação dos Estados e do Distrito Federal
	22,5% + 1,0% para o Fundo de Participação dos Municípios
	1,5% para programas de financiamento ao setor produtivo das regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste
	1,5% para o semiárido nordestino
10% do IPI	5% para Estados e Distrito Federal
	5% para Municípios

Fonte: Elaboração própria a partir do texto

Já segundo o art. 153, parágrafo 5º da CF/88, o IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) incidente sobre ouro, quando definido como ativo financeiro ou instrumento cambial, é integralmente repassado, cabendo 30% para o Estado, o Distrito Federal ou o Território de origem, e 70% para o Município de origem.

Enquanto isso, segundo o art. 158, inciso III da CF/88, 50% do IPVA (Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores) cabem aos municípios, apesar do recolhimento pelo estado, e segundo o art. 158, inciso IV da CF/88, 25% do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) pertencem aos Municípios. A seguir, há um quadro ilustrativo para deixar mais claro a partilha dos outros tributos:

Quadro 2 – Partilha de Demais tributos

Arrecadação	Destino	Competência
25% do ICMS	Para Municípios	Estado
100% do IOF-Ouro	30% para Estados	União
	70% para Municípios	
50% do IPVA	Para Município	Estado

Fonte: Elaboração própria a partir do texto

Contudo, ainda existem situações em que o exercício da competência tributária é atribuído a um determinado ente, porém o recurso arrecadado fica com outro, o que não fere o princípio da Indelegabilidade. Na CF/88, os art. 157, inciso I (para os Estados e ao Distrito Federal) e art. 158, inciso I (para os Municípios) demonstram que o IR (Imposto de Renda) incidente sobre rendimentos pagos, a qualquer título, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, por suas autarquias e por fundações que instituam e mantiverem, pertence aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, apesar de a instituição deste imposto ser da União, como já fora dito.

Além disso, de acordo com o art. 153, parágrafo 4º, inciso III da CF/88, 50% do produto da arrecadação do ITR (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural) ou a sua totalidade pertence aos municípios, caso seja fiscalizado e cobrado pelos mesmos que optarem desse jeito na forma da lei, desde que isso não implique em redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. Já segundo o art. 159, inciso III da CF, 29% da CIDE (Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico) relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível pertencem aos Estados e ao Distrito Federal. Do montante que couber ao Estado, 25% ainda devem ser repassados aos seus municípios.

Segundo Chalfun (2005), contrariamente ao que argumentam os defensores da centralização da arrecadação e do gasto, a imposição de limites ao endividamento dos entes federados com vistas à obtenção de resultados positivos no balanço agregado das contas nacionais (fato regulado pela Lei de Responsabilidade Fiscal), a redução dos valores referentes aos Fundos de Participação de Estados e Municípios e a compensação desequilibrada da isenção dos créditos de ICMS nas operações de exportação (Lei Kandir), conjugadas ao aumento constante da necessidade de recursos destinados ao financiamento das políticas públicas em nível local, fomentam e acirram a guerra tributária e provocam a disputa fiscal.

Essa situação de centralização excessiva pelo governo federal se, de um modo, maximiza suas receitas próprias e seu suporte eleitoral, de outro, restringe a autonomia local. Dessa forma, uma maior autonomia subnacional depende do apoio político aos interesses de toda ordem originados pelo poder central. E o apoio à (re)eleição de representantes que

defendem os interesses do governo central apenas reproduz e reforça a situação de centralização tributária e fiscal.

De acordo com Mello (1991), a França, cujo modelo já foi considerado centralizador em relação à maioria dos países da Europa Ocidental, aumentou bastante a autonomia municipal com as reformas introduzidas pelo Presidente Mitterrand durante seu primeiro Governo, em 1982. Apesar disso, a França segue como um Estado Unitário, porém adotando esquemas de desconcentração (divisão do território do Estado em diversas regiões e outras divisões territoriais menores) e de descentralização (outorga às regiões territoriais de personalidade jurídica própria, transferindo-se competências administrativas, normalmente, por meio de mudança constitucional). Dessa forma, o poder central francês continua sendo exercido sobre todo o território sem as limitações impostas por outra fonte do poder, o que revela uma soberania única, baseada na Lei Básica: a Constituição, embora exista certa autonomia dos entes locais.

Segundo Chalfun (2005), no modelo unitário desconcentrado, as unidades subnacionais não possuem personalidade jurídica própria, sendo desprovidas de autonomia. Enquanto isso, no modelo unitário descentralizado, os entes federados possuem personalidade jurídica própria e capacidade de decisão em determinadas questões, sem a interferência do poder central, o que os faz assemelhados, na prática, aos países formalmente federalistas, porém, com uma importante diferença: os entes territoriais autônomos detêm competência legislativa constitucional, podendo inclusive instituir e arrecadar tributos.

Segundo o site Clean Marakujaz, o sistema tributário francês é composto por um conjunto de impostos, contribuições para a segurança social, taxas e direitos que são exigidos pelo Tesouro da França. Lá, quase todos os impostos são recolhidos pela administração central. O parlamento francês, anualmente, vota acerca do orçamento do Estado para determinar o nível geral dos impostos.

Na França, existem três administrações com competência de recolher tributos:

- Governo central: Estado e administrações estaduais independentes têm o seu próprio orçamento, mas também levantam grande parte da arrecadação para outras administrações.

- Governos locais: regiões, departamentos, municípios e administrações independentes têm a responsabilidade de vários impostos que cobrem 60% das suas despesas.
- Agências de segurança social: entidades privadas com missão de serviço público. Elas têm um orçamento do governo central independente e recursos próprios

Na França, os tributos são categorizados da seguinte forma:

- Tributos sobre a produção e a importação: tributos arrecadados pelo governo (ou a União Europeia) em matéria de preços e custos de produção de bens e serviços ou seu consumo.
  - Tributos sobre a produção (arrecadação pelos governos locais): *Taxe Professionnelle; Taxe Fonciere; Transportes Versement*
  - Imposto sobre o consumo (arrecadação pelo governo central): IVA; impostos sobre o álcool, tabaco e óleo
- Impostos sobre o patrimônio: o patrimônio pode ser taxado quando houver uma transmissão, seja ela uma doação ou herança (*droit de succession*); além disso, há o imposto sobre grandes fortunas (*impôt de solidarité sur la fortune* ou ISF), recolhido pelo ente nacional, o imposto sobre bens imóveis, recolhido pela administração local, e os impostos sobre ganhos de capital.
- Impostos sobre o rendimento
  - O imposto de renda de pessoas físicas (*Impôt sur le revenu*): tem pouca representatividade no orçamento do Estado, pois sua estrutura beneficia famílias com crianças sem reter impostos no salário (exceto se a pessoa optar por essa condição). O valor é calculado por domicílio, valendo-se por quantas unidades compõem o lar (uma unidade por adulto e uma metade de unidade por criança, até a segunda, sendo uma unidade, a partir do terceiro filho).
- Encargos sociais
  - *Contribution Social Généralisé* (CSG): criado para equilibrar o financiamento do sistema de segurança social entre os rendimentos do trabalho e rendimentos de capital (7,5% sobre a renda do trabalho e 8,2% sobre o lucro de capital)

- *Contribution pour le Remboursement de la Dette Social* (CRDS): criado para pagar as dívidas da Segurança Social (0,5% sobre a renda do trabalho e 0,5% sobre o lucro de capital)
- Tributos locais
  - Diretos: impostos sobre terrenos, casas ou atividade econômica, além de impostos e taxas sobre resíduos, anúncios e torres elétricas
  - Indiretos: imposto urbanístico, taxa para troca de titularidade, o imposto sobre remotes mecânicos e imposto sobre as importações (regiões ultramarinas)

Desse modo, percebemos que o modelo francês apresenta grandes diferenças para o sistema tributário brasileiro. Na conclusão, será abordada a comparação entre ambos os modelos, assim como uma análise de pontos fortes e fracos.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Nesta monografia, abordou-se o conceito de tributo e sua aplicação a dois modelos distintos de organização política (Federativa e Unitária). O tema é controverso e envolve questões de princípios jurídicos e econômicos que moldam os respectivos sistemas e como se dá o gasto público, em função das diferentes competências atribuídas aos entes federativos.

O Brasil é uma república federativa na qual as competências para a instituição de tributos são concedidas através da CF/88 a cada ente, o que permite uma autonomia de cada instância. Todavia, o produto da arrecadação de tributos por uma instância não é necessariamente apropriado somente por ela, já que o sistema brasileiro prevê a partilha de receitas. Essa partilha é necessária para compensar a centralização da arrecadação tributária na esfera da União, sendo insustentável financeiramente a sobrevivência das instâncias inferiores apenas com a receita sob sua responsabilidade. Isso, na verdade reflete o momento histórico da ditadura herdado, que centralizava esse tipo de ação para obter maior controle. Contudo, isso revela certa defasagem do CTN e mesmo na CF/88 no que tange a esse assunto.

No entanto, há países, como a França, que adotaram outro modelo político e, conseqüentemente, outro modelo fiscal, que permite que as receitas fiquem concentradas nos governos locais, em vez de haver repasses. A França é um Estado Unitário e, apesar do poder político ser concentrado, a competência tributária é distribuída, o que permite que o governo local tenha maior poder de ação na resolução de problemas, independentemente do poder central. O poder público local detém maior conhecimento técnico dos seus problemas do que um poder central que está distante e até ausente, propiciando uma oferta de bens e serviços públicos mais eficientes, dada a proximidade entre provedores e beneficiários. Com isso, ele pode usar melhor seu orçamento, diferentemente do modelo brasileiro, em que os municípios e estados dependem demais de verba federal.

Outro benefício de suma importância quanto ao modelo mais descentralizado do sistema tributário é a diminuição da sonegação. Isso porque, novamente, o governo local tem maior nível de conhecimento e detalhamento sobre os contribuintes do que um poder central que está longe e não participa do dia-a-dia. Ainda, o fato dos entes locais arrecadarem os seus fundos por conta própria pode ajudar no melhor aproveitamento de receita, já que existe maior apressamento sobre aquilo que se batalha para conseguir do que o que é meramente repassado sem

grande esforço. Nesse sentido, conceder maior responsabilidade aos entes subnacionais poderá garantir, maior empenho por parte desses. Além disso, a aplicação do conceito de gasto público tende a caminhar mais próximo da arrecadação, já que o grosso da receita vai ser viabilizado por este processo para permitir a ocorrência daquele. No Brasil atual, muito da receita dos entes locais vem das transferências e isso acaba por segregar duas ações que deveriam caminhar juntas: arrecadação e gasto público.

A descentralização também pode prejudicar o equilíbrio, tendo em vista que este processo segrega o grosso da política tributária que fica sob responsabilidade dos entes locais, enquanto a política cambial e monetária fica sob custódia da União. Contudo, caso o governo central atue de forma a integrar as instâncias locais através de sua mediação, é possível criar uma frente cooperada que integre as políticas tributárias e fiscais de todos os entes locais de forma a conciliar com a política cambial-monetária pretendida (que continua sob tutela do governo nacional), mesmo que os poderes locais tenham autonomia para agir diferente, afinal todos têm a ganhar nesse ritmo e isso permite ganhos de escala na prestação de serviços e bens públicos. Esse papel de coordenador da União também é necessário para evitar a competição tributária entre os entes subnacionais (guerra fiscal) e estimular uma disputa do gasto público mais consciente e bem aplicado, da mesma forma como a coerência entre as alíquotas dos tributos e suas mecânicas entre os diferentes entes subnacionais, visto que muitas variações propiciam um modelo tributário complexo e que dificulta a vida do contribuinte. Afinal, aqueles que tiverem a melhor infraestrutura serão alvo de mais investimentos privados e mais atrativos para uma mão-de-obra mais qualificada. Essa competição não concorrencial ainda pode reforçar a inovação institucional e organizacional, mudando o modelo de gestão local e criando um novo avanço nesse ensejo.

Alguns entes subnacionais terão mais recursos do que outros e, como a política fiscal tributária estará sob maior responsabilidade local, o governo central não terá grande poder de mudar isso. Contudo, como alguns terão mais recursos, haverá maior disponibilidade de bens e serviços públicos que podem ser aproveitados por outros entes locais próximos. Nesse sentido, a função redistributiva é atingida de forma indireta, pois os contribuintes das regiões mais abastardas subsidiarão os serviços e bens públicos para aqueles de regiões mais humildes, o que já ocorre, de certa forma, nos municípios-sede das capitais.



Por fim, o modelo descentralizado permite uma maior participação popular. Isso garante melhor utilização do orçamento local, maior aprovação da população que observa que aquilo o qual ela reivindicou está sendo atendido, melhor controle das contas públicas e mais cobranças aos governantes pela má utilização dos recursos públicos dispostos, evitando o endividamento local e a ineficiência. Enfim, os benefícios são múltiplos da adoção do modelo descentralizado.

Vale pontuar que, quando Schedler (2004) fala em *rendición de cuentas*, também chamado de *accountability*, seu intuito recai justamente sobre a necessidade do existir uma forma de controle sobre o governo, de forma a domesticá-lo e prevenir seus abusos. O'Donnell (1997) chega até fazer uma longa explanação sobre o conceito de poliarquia para mostrar o conceito de *accountability* aplicado a modelos mais democráticos, mais liberais ou mais republicanos. De qualquer forma, este conceito ainda subdivide-se em dois: vertical e horizontal. O primeiro foca no controle do povo sobre o governo. É evidente que o voto nas eleições trata-se da arma mais importante, contudo não pode se resumir a apenas isso, sendo necessário que o cidadão cobre aqueles que ocupam posições em instituições do Estado (eleitos ou não) para a tomada de decisões que favoreça a coletividade. Já o segundo conceito envolve a instituição de agências públicas e autônomas com capacidade de supervisionar outras agências, inclusive podendo punir no caso de constatação de conduta delituosa.

Nesse sentido, O'Donnell (1997) denota preocupação com dois problemas nas poliarquias mais recentes: a corrupção e a usurpação. Isso porque, os governantes elitistas estão em uma posição confortável quanto à situação atual, pois eles detém o poder e podem usá-lo em favor próprio ou de afilhados, em vez de pensar apenas no bem da coletividade, não havendo motivação para os mesmos modificarem o cenário ou permitirem a mudança. Além disso, os mais poderosos ainda podem ultrapassar a fronteira de poder da instituição que o mesmo compõe, ampliando sua esfera de poder ilicitamente sobre outras agências, ferindo a autonomia das mesmas. Assim, O'Donnell (1997) defende a aplicação do conceito de *accountability* para maior defesa do interesse comum, apontando sugestões para fortalecer esse modelo, como criação de rede de agências independentes e altamente profissionalizadas, que incluem tribunais comprometidos, para fiscalizar outras agências estatais, estabelecimento de regimes de transparência, fortalecimento de uma mídia independente, garantia de tratamento igual para com os mais humildes, mobilização popular interna (seja individual ou organizada) e modelo exemplar de pessoa correta a ser seguida por toda população (o que

estimularia outras pessoas a também adotarem essa postura). Tudo isso para contrariar o ditado colonial da América Espanhola “*La ley se obedece pero no se cumple*”, afinal a lei deve estar acima de todos, inclusive daqueles em instituições públicas.

Apesar de todos os benefícios da descentralização, esse poder e maior arrecadação tributária local podem dar margens à corrupção, já que o foco está descentralizado. Outra questão refere-se ao preparo dos governantes locais para conseguirem assumir essas funções hoje realizadas pelo governo central: eles estão realmente preparados? E a população? Ela também está preparada para fiscalizar o poder local nessas novas funções? Logo, percebe-se que há um *trade-off* nesse debate. Qual a melhor opção: uma forma mais centralizadora que facilite o controle, mas que burocratize e atrase o repasse de verbas, assim como prejudique a aplicação das mesmas ou uma forma mais descentralizada que dificulte a união das políticas tributárias locais em prol de um bem maior, mas que agilize o acesso às verbas e permita a sua melhor alocação? Tudo depende do nível de confiança da população e o objetivo que se toma quanto a essa pauta. De fato, a descentralização é um bom caminho, mas a população brasileira precisa, antes de qualquer coisa, amadurecer, assim como seus governantes, para evoluir a esse ponto. Essa transição certamente não será fácil e demandará muito tempo. Contudo, a pergunta que fica é: qual o caminho que deve ser seguido para atingir essa condição? Infelizmente, não há receita de bolo para isso.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMORIM, M. W. F.; WEYNE, W. M. M. **SEFAZ: Tributo à História**. Ed. Secretaria da Fazenda, 2006.
- ÁRIES, P.; DUBY, G. **A História da Vida Privada: Império romano ao ano mil**. São Paulo: Cia das Letras, 1992.
- BANDEIRA, Milton. Direito Tributário. In: Flávia Cristina (org.). Exame da OAB. Salvador: JusPODIVM, 2012.
- BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5. 172, de 25 de Outubro de 1966.
- BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**  
[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm)
- BRASIL. Portal Tributário. <http://www.portaltributario.com.br>
- CARRAZZA, R.A. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26ª Edição. Ed. Malheiros, 2010.
- CHALFUN, N. Economia e Sociedade. **Descentralização tributária e fiscal sob a visão econômica do federalismo**, p. 131-158. Campinas, 2005.
- CHALFUN, N. **Finanças e Gestão Tributária**. Cap. 1-3. Ed. Uniasselvi, 2011
- CLEAN MARAKUJAZ. **Sistema Tributario Francés**. Disponível em  
[http://www.clean.marakujaz.net.pl/Sistema\\_tributario\\_franc%C3%A9s.html](http://www.clean.marakujaz.net.pl/Sistema_tributario_franc%C3%A9s.html)
- DONADONI, S. **O homem egípcio**. Lisboa: Ed. Presença, 1994.
- FERREIRA, B. **A História da Tributação no Brasil: causas e efeitos**. Brasília: s/e, 1986.
- HUBERMAN, L. **História da Riqueza do Homem**. Rio de Janeiro: Zahar editores, 16ª edição, 1980.
- MACHADO, H. B. **Curso de Direito Tributário**. 18ª edição. Ed. Malheiros, 2000.
- HOBBS, T. **Leviatã**. São Paulo: Ed. Nova Cultural Ltda., 1997.
- MELLO, D. L. Rev. Adm. Púb. **Descentralização, Papel dos Governos Locais do Processo de Desenvolvimento Nacional e Recursos Financeiros Necessários para que os Governos Locais Possam Cumprir seu Papel**. p. 199-217. Rio de Janeiro. 1991. Disponível em  
<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/viewFile/8902/7790>
- MINISTÉRIO DA FAZENDA E CETAD - CENTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E ADUANEIROS (RECEITA FEDERAL). **Carga Tributária no Brasil 2013. Análises por Tributos e Bases de Incidência**. Brasília, 2014. Disponível em  
<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf/view>

- MUSGRAVE, R. & Musgrave, P. **Finanças Públicas - Teoria e Prática**. Campus. 1980.
- MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas: um estudo de economia governamental**. São Paulo: Atlas, 1976.
- O'DONNELL, G. Lua Nova Nº 44. **Accountability Horizontal e Novas Poliarquias**. 1997.
- PORTAL TRIBUTÁRIO**. Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>
- ROSA JUNIOR, Luiz E. F. Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário. 13ª edição. Ed. Renovar, 1999.
- SCHEDLER, A. Cuadernos de Transparencia **¿Qué es la Rendición de Cuentas?** Instituto Federal de Acceso a la Información Pública (IFAI), 2004. Disponível em [http://works.bepress.com/andreas\\_schedler/6](http://works.bepress.com/andreas_schedler/6)
- SIGNIFICADOS**. Disponível em <http://www.significados.com.br/>
- SMITH, Adam. A Riqueza das Nações. Trad. Luiz João Baraúna, São Paulo: Abril Cultural, 1ª ed., 1983
- SOUZA FILHO, O. **Polis Grega & Praxis Política**. Fortaleza: ABC Editora, 2001.
- VARSANO, R.. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas**. IPEA. TD Nº 405. 1996
- VERDON, J. **Camponeses, heróis medievais**. São Paulo: Segmento Edioum, 2006.
- VIOL, A. **O Processo de Reforma Tributária no Brasil: Mitos e Verdades**. V Prêmio de Monografia da Secretaria do Tesouro Nacional. Tópicos Especiais de Finanças Públicas, 2000.

## **ANEXO I – LISTA DE TRIBUTOS BRASILEIROS**

### **A. Impostos**

1. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)
2. Imposto sobre a Exportação (IE)
3. Imposto sobre a Importação (II)
4. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
5. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
6. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)
7. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)
8. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)
9. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)
10. Imposto sobre Transmissão Bens Inter Vivos (ITBI)
11. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)
12. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)
13. Fundo de Combate à Pobreza

### **B. Taxas**

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM
2. Adicional de Tarifa Aeroportuária – ATA
3. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
4. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação
5. Taxa de Avaliação da Conformidade
6. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias
7. Taxa de Coleta de Lixo
8. Taxa de Combate a Incêndios
9. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
10. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA
11. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos
12. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
13. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC
14. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas (ANA)
15. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários)

16. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos
17. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária
18. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC
19. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta
20. Taxa de Fiscalização e Controle da Previdência Complementar - TAFIC - Entidades Fechadas de Previdência Complementar
21. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo
22. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações
23. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
24. Taxa de Pesquisa Mineral (DNPM)
25. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus
26. Taxa de Serviços Metrológicos
27. Taxa de Utilização de Selo de Controle
28. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
29. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica
30. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias
31. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários
32. Taxas de Saúde Suplementar (ANS)
33. Taxa de Utilização do SISCOMEX
34. Taxa de Utilização do MERCANTE
35. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
36. Taxas Judiciárias
37. Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE)
38. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL)

### C. Contribuições

1. Contribuição à Direção de Portos e Costas (DPC)
2. Contribuição à Comissão Coordenadora da Criação do Cavalo Nacional - CCCCN
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT

4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação"
5. Contribuição ao Funrural
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA)
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT), atualmente com a denominação de Contribuição do Grau de Incidência de Incapacidade Laborativa decorrente dos Riscos Ambientais do Trabalho (GIIL-RAT)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (SEBRAE)
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC)
- 10.12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT)
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI)
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR)
13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI)
14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC)
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP)
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST)
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior
21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE
24. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública
25. Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)
26. Contribuição Sindical Laboral
27. Contribuição Sindical Patronal
28. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS

29. Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
30. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
31. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
32. Fundo Aeroviário (FAER)
33. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
34. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST)
35. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (FUNDAF)
36. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (FUNTTEL)
37. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
38. INSS Autônomos e Empresários
39. INSS Empregados
40. INSS Patronal (sobre a Folha de Pagamento e sobre a Receita Bruta - Substitutiva)

D. Contribuições de Melhoria

E. Empréstimos Compulsórios