

ANA CARLA ROSA DO AMARAL

**UMA ANÁLISE SOB A EFETIVIDADE DO PIS E DA COFINS NO
SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

CURSO DE DIREITO - UniEVANGÉLICA

2020

ANA CARLA ROSA DO AMARAL

**UMA ANÁLISE SOB A EFETIVIDADE DO PIS E DA COFINS NO
SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Monografia apresentada à Coordenação do Núcleo de Trabalho de Conclusão de Curso de Direito do Centro Universitário de Anápolis – UniEVANGÉLICA como exigência parcial para obtenção do grau de bacharel em direito, sob a orientação do Prof. Me. Marcos Ricardo da Silva Costa.

ANÁPOLIS - 2020
ANA CARLA ROSA DO AMARAL

**UMA ANÁLISE SOB A EFETIVIDADE DO PIS E DA COFINS NO
SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Anápolis, ____ de _____ de 2020.

Banca Examinadora

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais e ao meu esposo, com muito carinho e apoio, não mediram esforços para que eu alcançasse mais essa etapa em minha vida.

AGRADECIMENTOS

À Deus por ter me dado saúde e força para superar as dificuldades. Ao meu orientador Marcos Ricardo da Silva Costa, pelo suporte e pelas correções. A todos pelo incentivo e apoio incondicional. E a todos que direta ou indiretamente fizeram parte da minha formação, o meu muito obrigado.

RESUMO

As contribuições PIS – Programa e Integração Social e a CONFIS - Contribuição para Financiamento da Seguridade Social estão previstas na Constituição Federal de 1988. Os referidos tributos podem ser apurados tanto sob o regime cumulativo, como não cumulativo. A incidência do PIS e da COFINS vem apresentando distorções e assimetrias. A base de cálculo sobre a qual estas contribuições incidem é objeto de constantes discussões na Doutrina e na Jurisprudência. Este trabalho teve como fulcro fazer uma análise sobre a forma de cobrança desses tributos e sob a efetividade do PIS e da COFINS no Sistema Tributário Brasileiro.

Palavras chaves: Tributo. PIS e COFINS. Cumulatividade. Contribuições Especiais.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	4
1.1 A origem dos tributos no mundo.....	4
1.2 O histórico do direito tributário no Brasil colônia.....	7
1.3 O histórico do direito tributário no Brasil império até o advento do CTN.....	12
CAPÍTULO II – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	19
2.1 Conceito de tributos.....	19
2.2 Classificação dos tributos.....	20
2.3 Princípios tributários.....	26
CAPÍTULO III – OS TRIBUTOS E UMA ANÁLISE DA EFETIVIDADE DO PIS E DA COFINS	35
3.1 Espécies tributárias	35
3.2 Um estudo sobre o PIS e a COFINS.....	43
3.3 Uma análise sobre a efetividade do PIS e da COFINS	47
CONCLUSÃO	50
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	54

INTRODUÇÃO

O tema central deste trabalho monográfico é analisar alguns aspectos inerentes à efetividade do PIS e da COFINS no sistema tributário brasileiro, onde foi observado na doutrina pátria as especificidades de cada um com intuito de melhor compreendê-los para que essa análise possa trazer um melhor entendimento sobre o assunto.

Para realizar uma análise sob a efetividade do PIS e COFINS do sistema tributário brasileiro, é necessário compreender o direito tributário em seus primeiros momentos, abordando uma retrospectiva histórica, desde o surgimento do instituto, apresentando desde sua origem no mundo, até o advento do Código Tributário Nacional (CTN).

Os impostos recolhidos pelo Estado têm como finalidade custear as necessidades da coletividade, o desenvolvimento econômico, social e cultural de um país e são fundamentais para a prestação de serviços ofertados a população. Uma má arrecadação irá refletir nas mais diversas áreas em que o Estado atua e os serviços essenciais poderão ser afetados.

O sistema tributário brasileiro encontra-se regulado pela Constituição Federal a partir do artigo 145. O sistema tributário vigente tem sido objeto de muita discussão pela doutrina que não muito raramente, têm se manifestado sobre uma perspectiva reformadora no tocante a simplificação desse sistema.

Tanto o PIS quanto o COFINS têm sido objetos dessa simplificação nos

projetos de emenda constitucional que tramitam no Congresso Nacional sob a perspectiva de uma reforma onde esses dois deixariam de existir individualmente e talvez o surgimento de um novo tributo que atendesse ao requisito de substituí-los ou incorporá-los.

Atualmente, as regras do PIS e da COFINS incluem duas formas de cobrança: cumulativa e não cumulativa. A cobrança é cumulativa, quando não há o aproveitamento de créditos dos impostos pagos em etapas anteriores o que faz incidir em todas as etapas do processo de produção ou comercialização. E é não cumulativa, quando ocorrer o aproveitamento de créditos de impostos pagos, os custos, despesas e encargos podendo ser descontados nas próximas etapas.

Na eminência dessa reforma tributária que o governo pleiteia junto ao Congresso a presente pesquisa se justifica tendo em vista que o assunto é de grande relevância para o momento social, político e econômico que vivemos.

Ademais, a Nota Informativa do Governo Federal, publicada em setembro de 2020, a incidência do PIS/PASEP e da COFINS vem apresentando distorções e assimetrias que ocasionam impactos negativos e provocando perdas na eficiência da economia. O que nos leva a perceber que a aplicação de um tributo mais justo levará a um ganho de eficiência.

Este trabalho tem como Objetivo Geral, analisar a evolução histórica do sistema tributário brasileiro, sua classificação, seus princípios e espécies de tributos. E os Específicos é fazer uma análise sob a efetividade do PIS e da COFINS no sistema tributário brasileiro.

Para se atingir tais objetivos, utilizou-se a metodologia de compilação ou bibliográfica na elaboração desta monografia, que consiste na exposição do pensamento de vários autores que escreveram sobre o tema escolhido. Desenvolveu-se uma pesquisa bibliográfica, utilizando-se como apoio e base contribuições de diversos autores sobre o assunto em questão, por meio de consulta a livros periódicos e sites especializados no assunto em tela.

Para um melhor entendimento do assunto o trabalho foi dividido em capítulos assim distribuídos. No primeiro capítulo tratou-se sobre a Evolução Histórica do Direito Tributário. No capítulo 2 tratou-se sobre O Sistema Tributário Brasileiro. Já no capítulo 3 foi estudado as espécies tributárias e também sobre a efetividade do PIS e da COFINS.

Finalizando, o resultado dessa pesquisa espera colaborar, ainda que de maneira modesta, para a melhor compreensão da questão pleiteada, indicando observações doutrinárias relevantes para a uniformização dos critérios objetivos que devem ser aplicados quando do confronto judicial com o tema. Analisar a efetividade do PIS e da COFINS no sistema tributário brasileiro.

CAPÍTULO I – EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO

Para realizar uma análise sob a efetividade do PIS e COFINS do sistema tributário brasileiro, faz necessário compreender o direito tributário em seus primeiros passos, abordando uma retrospectiva histórica, sendo abordado o surgimento do instituto, apresentando desde sua origem no mundo, o histórico do Direito Tributário no Brasil colônia e o histórico do Direito Tributário no Brasil império até o advento do Código Tributário Nacional (CTN).

1.1 A origem dos tributos no mundo

Inicialmente, cabe ressaltar que em cada período histórico, a busca por uma organização social, acarretou a criação de diversas maneiras de se cobrar por tributos, esses atendiam diferentes interesses, que iam desde as necessidades básicas de defesa, alimentação e abrigo, até a proteção contra ameaças de outros povos (WEYNE; AMORIM, 2006).

Era cobrado impostos de forasteiros, imigrantes, estrangeiros e principalmente de povos dominados em guerra, mas nem todas as pessoas tinham essa obrigação de pagar por imposto, os considerados cidadãos livres, não os pagavam, por que diziam ter para com a sociedade um dever social, o que na verdade era o indício de liberdade.

O regime de arrecadação de tributos utilizado no Egito antigo incidia sobre os camponeses que no período da colheita tinham que receber o escriba com a paleta e o papiro, registrando tudo para determinar o imposto sobre o montante dos produtos dos campos. Quando o excesso das exigências fiscais se tornava

impossível, os camponeses geralmente abandonavam os campos e fugiam, formando bandos de salteadores que saqueavam as áreas isoladas e privadas de proteção (WEYNE; AMORIM, 2006).

No século VII a.C., instituiu-se na Grécia, o tributo que era administrado pelo Estado, como na atualidade. Porém à custa do trabalho escravo e dos tributos pagos por cidadãos, aqueles que não eram livres e estrangeiros, os gregos construíram uma das maiores civilizações do mundo antigo (ESAF, 2014).

Já em Atenas, sediava um Ministério das Finanças, era responsável pelas despesas ordinárias do Estado, como o pagamento dos funcionários, pela administração da justiça, pela assistência pública de órfãos, enfermos e feridos de guerra e pelo estímulo às ciências e artes. Para suportar as despesas, o Estado cobrava impostos sobre estrangeiros, custas judiciárias, direitos alfandegários e rendas de bens, cuja tributação era administrada por técnicos em aritmética aplicada e arrecadada pelos coletores do erário (WEYNE; AMORIM, 2006).

Em Roma não era diferente, os tributos eram cobrados de todos aqueles que não era cidadão romano, eram cobrados diretamente sobre as pessoas e incidiam também nas propriedades incluindo terras conquistadas, e os impostos indiretos eram sobre as heranças, as vendas, os litígios, e ainda sobre as indústrias, as profissões e outras atividades humanas produtivas (CORREIA, 2009).

Roma foi a civilização que entre os povos e impérios foi a que mais se realçou, já que dominou enormes espaços no Novo Mundo, e sua questão tributária teve superior importância, pois o seu tamanho exigia uma política fiscal mais organizada, aliás, é de Roma que o termo tributo teve origem (OLIVEIRA, 2013).

Já na Idade Média, houve a queda do Império Romano e a constituição do feudalismo, que foi, como define Anderson Menezes (*apud* CORREIA, 2019): feudalismo nada mais era do que um sistema de dependência. Os homens se colocavam sobre a proteção dos proprietários e em troca estavam conectados ao solo e a prestação de serviço.

O poder de vida e morte sobre os vassalos estava na mão do senhor feudal. A circulação de moedas era escassa, com isso os servos sujeitavam ao pagamento de tributos quer por meio da corvéia ou entregando ao senhor feudal a melhor parte de suas colheitas (PNEF, 2004).

Com esse sistema, teve uma queda de produtividade, por ela ser basicamente rural, e os camponeses deviam tributos ao senhor feudal, e o pagamento era realizado com a melhor parte da colheita e o que restava era para a sua sobrevivência ou para o escambo.

A persistência do sistema feudal e a permissão dos senhores cobrar impostos elevados e pedágios, sob o fundamento de que cidades se formaram e se estabeleceram dentro de seus feudos, fez com que surgisse lutas pela libertação, estabelecendo governos próprios. Essa liberdade era alcançada gratuitamente ou comprada, mas em alguns casos, era conseguida através de batalhas entre exércitos formados pelos seus moradores, e pelo nobre dominador (SANTOS *apud* CORREIA, 2019).

A partir do século XIV, com as várias transformações da sociedade medieval, iniciou uma lenta formação dos Estados Nacionais e cada feudo ia perdendo sua autonomia em nome da centralização político-administrativa nas mãos de um rei absolutista (WEYNE; AMORIM 2006).

A necessária formação de um mercado nacional livre de entraves feudais, levou os burgueses a apoiar a realeza em suas pretensões centralizadoras contra a poderosa nobreza feudal possuidora de privilégios (AQUINO *apud* CORREIA, 2019).

No final da Idade Média que a democracia parlamentar começa a se esboçar, evoluindo através da adoção de mecanismos de limitação e controle do poder real, por meio dos parlamentos. Os representantes dos condados e cidades também eram convocados, para assegurar que os tributos aprovados pela assembleia poderiam ser suportados pelos cidadãos livres (WEYNE; AMORIM 2006).

Com o surgimento do Estado Moderno, com ideia de poder unitário e soberano, que vai do ano 1453 com a invasão dos turcos otomanos em Constantinopla até 1789 com a Revolução Francesa, os feudos passam a sofrer transformações e se tornam reinos. Esses pequenos reinos com o seu crescimento, foram se unindo, dando origem aos Estados Nacionais (ESAF, 2014).

A formação de Estados Nacionais se deu como uma exigência da emergente burguesia que se alia aos reis, garantindo os recursos, com pagamento de tributos, para a expansão comercial europeia, especialmente no ciclo das grandes navegações (WEYNE; AMORIM 2006).

Ao instituir tributos e impor limites ao poder soberano e trazendo garantias ao contribuinte, ainda que pouco. O sistema monárquico começou a sofrer significativos desgastes, pois sua sustentação reclamava recursos além da capacidade patrimonial do monarca levando progressivamente a proliferação de tributos e como consequência a insatisfação das classes urbanas contribuintes nunca poupadas da tributação, sobretudo, considerando que a nobreza e clero gozavam de privilégios fiscais (CORREIA, 2009).

A partir da Revolução Francesa, sendo o marco do período contemporâneo, foi instaurado o Estado Liberal. Se apresentando sob três dimensões: o liberalismo ético garantindo direitos individuais e a liberdade de expressão; o liberalismo político, buscando nas teorias contratualistas as formas de legitimação do poder fundado no consentimento dos cidadãos e, o liberalismo econômico, se opondo à intervenção do Estado nos negócios privados, pugnando pela máxima do "*laissez-faire, laissezpasser, le monde va de lui-même*" (deixai fazer, deixai passar, que o mundo anda por si mesmo) (ARANHA; MARTINS, *apud* CORREIA, 2019).

Nessa época, a tributação, era vista em uma perspectiva de troca: a sociedade civil pagava por reduzidas funções da instituição estatal (AGUIAR, 2008).

1.2 O histórico do Direito Tributário no Brasil colônia

A princípio os tributos vêm acompanhando a evolução do homem e a criação das primeiras sociedades que os utilizavam para a resolução de questões relacionadas a sobrevivência em organização social, já que a simples convivência nos mostra a necessária contribuição coparticipativa para que haja manutenção desse grupo.

O Brasil tem sua tributação estabelecida no período pré-colonial, ligada diretamente com a coroa portuguesa pela cobrança de impostos das regiões das quais obtinham o controle, as pessoas eram obrigadas ao pagamento de impostos, inicialmente pela exploração do pau-brasil. Este imposto era pago diretamente à coroa portuguesa na forma do produto explorado. A parte tributada naquele momento era de 20% (vinte por cento) do pau-brasil extraído. Os “rendeiros” ou “cobradores de rendas” eram os responsáveis por separar a parte que correspondia à coroa. Esses cobradores obtinham poderes absolutos, até mesmo o de prender aqueles que atrasassem ou se recusassem a pagar os impostos fixados pela coroa (ALMEIDA, *apud* BARROS, 2012).

O poder dos portugueses obteve uma queda, pois não permitia uma outra atividade econômica mais significativa e conseqüentemente uma política tributária sem maiores alcances. Como a presença francesa nas costas brasileiras era tão permanente que, por volta da segunda metade da década de 20 do século XVI, ao se referir a essas terras, muitos colocavam como sendo de posse francesa e não de Portugal isso causou grande preocupação as autoridades portuguesas que aumentaram as expedições. A posse portuguesa corria perigo, pois as ameaças nesse período vinham por parte dos franceses e dos espanhóis. A possibilidade cada vez mais eminente de perder as terras brasileiras e a diminuição dos rendimentos do comércio indiano permitiu aos portugueses decidirem se começariam ou não a colonização do Brasil (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

O período colonial, é marcado pelas expedições colonizadoras de Martim Afonso de Souza iniciada em 1530 e tem seu fim em 1822, com a independência política, período esse que foi influenciado pelo medo de perder o poder, pelo fracasso no comércio asiático e pela descoberta de metais preciosos nas

terras americanas. Com a posse portuguesa no Novo Mundo em perigo, Portugal resolveu instituir o Regime de Capitânicas Hereditárias, como forma de garantir o monopólio sobre a colônia (WEYNE; AMORIM 2006).

De acordo com relatos históricos foi em março de 1534 que o Rei de Portugal, Dom João III, dividiu a costa do país em Capitânicas Hereditárias. O Brasil foi dividido em quinze lotes que formavam doze capitânicas, por várias linhas paralelas ao equador que iam do litoral ao meridiano de Tordesilhas, sendo os quinhões entregues aos chamados capitães-donatários, que constituíam um grupo com a pequena nobreza, burocratas e comerciantes, tendo em comum suas ligações com a Coroa (FAUSTO, 1996).

Cada Capitania tinha aproximadamente 300 km de largura na costa e a condição estabelecida pela coroa de Portugal era que o donatário recebia o lote mas ele mesmo teria que arcar com os gastos da colonização, assim muitos deles não se interessaram na oferta já que a única riqueza comprovada era o Pau-Brasil, produto este reservado à exploração da coroa (INNOCENTINI, 2009).

Apesar de os donatários terem que custear a colonização do território, a posse desse dava extensos poderes, tanto na esfera econômica com a arrecadação de tributos, como na esfera administrativa, tendo ainda o monopólio da justiça e a autorização para fundar vilas, doar sesmarias, alistar colonos para fins militares e formar milícias particulares. Com esses poderes eles representavam os agentes fiscais que davam conta da arrecadação ao soberano português (WEYNE; AMORIM 2006).

Com as capitânicas hereditárias novos impostos surgiram eram cobrados e pagos em espécie, incidindo sobre o monopólio do pau-brasil, sobre metais e pedras preciosas, pescados, colheitas e produtos fabricados, instituídos por meios atos do rei de Portugal. (BALTHAZAR, 2004).

E em uma perspectiva fiscalista, o sistema dos donatários conviveu com os chamados quintos ou dízimos, sendo este último referente à décima parte do valor total de um serviço ou mercadoria (WEYNE; AMORIM 2006).

O destaque econômico ficava por conta da produção do açúcar que dava boa quantidade de riqueza para a metrópole, os ganhos monetários eram todos verificados de duas formas: através de impostos diretos e indiretos e por meio de relações comerciais favoráveis ao Erário português. Houve a criação do imposto sobre a venda de escravos, este imposto era de 5% sobre a venda, além de impostos arrecadados de outras atividades econômicas que não eram tão rentáveis quanto as anteriores (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Em um segundo momento o Brasil passa a ser a sede da Família Real, diante disso restou aos colonizadores voltar ao grande espaço colonial resguardado após a União Ibérica, com isso a centralização político-administrativa e suas restrições mercantilistas instaurou uma opressão colonial. Evidentemente as dificuldades foram aparecendo, em uma região pobre que pagava sempre altas quantias de tributo e muitas das vezes até mais do que o orçamento de cada um permitia, porém essas dificuldades não sensibilizavam os responsáveis em enviar as quantias para a Coroa portuguesa e quando fosse preciso eles reforçavam a cobrança. (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Com a chegada da família real no Brasil e a transformação em capital do reino, entre outros avanços importantes para o Brasil, foi instituído o uso de moedas de ouro, prata e cobre nas negociações. E para custear despesas com a mudança da família real um novo tributo foi instituído, episódio que acentua o uso de tributo para aumentar a receita pública com fim de cobrir despesas alheias as de interesses públicos. (MATOS, 2007).

Com a presença da realeza portuguesa colonizadora no Brasil, ocorre diversas modificações política tributária. D. João procurou aumentar a arrecadação, criou a Décima Urbana, um imposto territorial de 10% cobrado sobre o valor locativo dos imóveis, além de instituir tributos sobre a transmissão de propriedade e sobre o consumo, como o gado e aguardente. Em 1812 estabeleceu imposto fixo estimado em 12\$800 anuais, arrecadação destinada ao Banco do Brasil, criado em 1808, tendo como acionista o Estado. Este tributo incidia sobre lojas, armazéns ou sobrados que vendesse por grosso e atacado ou a retalho e varejo. Eram isentas lojas estabelecidas em estradas, arraiais, capelas e pequenas povoações onde não

houvesse Juiz de Paz. No período de 1808 a 1822, eram muitos impostos, existia basicamente 95 rubricas, com diversos nomes, origens e natureza. Além dos dízimos, quintos, laudêmios, subsídios, capatazias, emolumentos, foros, entre outros (WEYNE; AMORIM 2006).

Pelas grandes pressões fiscais pela coroa portuguesa, chegando a ser repulsivo, isso pela infinidade de tributos que incidiam sobre qualquer prática que se obtinham reflexo econômica, a ponto de os colonos serem obrigados a atingir cotas determinadas de extração de ouro e enviar a parte da Coroa.

Era visível o repúdio ao colonialismo português e ocorre também nesse momento a influência de movimentos ocorridos na Europa, as revoluções e o Iluminismo, alimentando o ideal de independência e o não abuso da nobreza. Foi então o nascimento de direitos fundamentais e a criação de uma classe até então destituída de quaisquer direitos, o cidadão constitucional (MARTUSCELLI, 2010).

Na ideia liberal não havia espaço para a economia mercantilista e cartorial, e instigava a quebra de obstáculos comerciais implantada pelas velhas metrópoles, isso no Brasil significou a ruptura com o pacto colonial, ou seja, com a Coroa portuguesa. Acarretando a declaração da sua independência em 1822.

Mesmo com a declaração da independência, a economia ainda estava ligada à Inglaterra, ocorreu a criação de novos tributos e estendendo os já existentes, incidentes sobre as exportações e as transações comerciais. Ainda com a sua chegada, novas estruturas administrativas foram criadas, houve um significativo incremento e melhoria das áreas urbanas e a concentração de capitais nas principais cidades (MARTUSCELLI, 2010).

Essas melhorias fizeram com que houvesse um regime tributário centralizador, concentrando a atividade econômica e financeira das capitânicas para o luxo da corte bragantina no Rio de Janeiro e o sustento das repartições civis e dos corpos militares, que tinham sido criados e permaneceu as relações escravistas e a estrutura rural do grande latifúndio.

1.3 O histórico do Direito Tributário no Brasil império até o advento do CTN

A emancipação política teve seu período de 1808 a 1822, ocorrendo grandes transformações políticas e econômicas ocorridas na Europa e nos Estados Unidos. Uma importante alteração econômica ocorreu na Inglaterra, acarretando a Revolução Industrial e o início da utilização da mão de obra assalariada, houve a liberação de capitais aplicados ao tráfico de escravos e as pessoas passaram a ter uma maior interação no mercado (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Esses acontecimentos antecederam a vinda da Família Real portuguesa ao Brasil em 1808, indicando rompimento próximo do Brasil com Portugal. Para o mundo, essa separação, representava um processo que buscava a liberdade de atuação mercantil na ex-Colônia e essa independência pode ser tomada como uma reconstituição política de pouca relevância (AMED; NEGREIROS, 2000).

No Primeiro Reinado, com os ideais liberais e de liberdade transmitidas pelas recentes revoluções francesa e americana, falava muito sobre a promulgação de uma constituição para o Brasil. A primeira constituição brasileira foi marcada, inicialmente, por um golpe contra o legislativo e por uma repulsa ao autoritarismo e colonialismo, mediante a previsão de um chamado “Poder Moderador” (MARTUSCELLI, 2010).

O regime constitucional era caracterizado por organização centralizada, com mandato de um só poder constituído sobre os outros e com predomínio do governo nacional sobre os governos das províncias, acarretando declínio econômico e financeiro.

Com a Constituição de 1824, foram estabelecidos direitos e liberdades individuais, juntamente com a figura do “poder moderador”, exercido pelo soberano. Poder esse que deveria velar pela independência, equilíbrio e harmonia dos poderes, privativo ao Imperador. Era dever do Imperador nomear senadores, sancionava leis feitas pela Assembleia Geral, dissolver a Câmara dos deputados, “moderar” penas impostas aos acusados etc. Considerado um poder neutro, porém acima das questões partidárias. Por ser uma pessoa considerada inviolável e

sagrada, não se sujeitava a qualquer responsabilidade institucional. Acumulava ainda as funções do Poder Executivo, que não se mistura com as do Poder Moderador (VENOSA, 2019).

Com a independência do Brasil em 1822 e a promulgação da primeira Constituição em 1824, iniciou-se um processo de descentralização do Estado por influência liberal. Essa Constituição dava competência ao Poder Legislativo para estabelecer sobre despesas públicas, assim como a sua distribuição entre a Câmara dos Deputados e Senado. A competência para a criação de imposto foi dada à Câmara dos Deputados (AMED; NEGREIROS, 2000).

A competência dada à Câmara dos Deputados fez com que as províncias ficassem afastadas da discussão sobre as legislações fiscais. A medida para compor a tributação da época foi a votação da primeira Lei de Orçamento, de 14 de novembro de 1827 (WEYNE; AMORIM 2006).

Foi em 1830 que iniciou as mudanças na estrutura administrativa para a cobrança de tributos. A reorganização do Tesouro Nacional, ocorrida em 1831, ocasionou a criação de tesourarias provinciais. Com essa descentralização cada província passou a criar seus próprios impostos, distintos daqueles do Estado central (HINRICHS *apud* VARSANO, 1996).

Foi na primeira Constituição em que houve a separação das fontes tributárias, que estabeleceu a diferença de impostos exclusivos da União e dos Estados e Municípios, também a autorização para criação de tributos pelos Estados.

O Ato Adicional de 1834, alterou a Constituição, por meio da Lei nº 16, de 12.08.1834, possibilitando a descentralização de parte do poder para as províncias, mediante a substituição dos Conselhos Gerais, que estabeleciam a receita e despesa provinciais, pelas Assembleias Provinciais. Estas ficaram autorizadas a legislar sobre fixação das despesas municipais e provinciais, bem como sobre os impostos necessários (WEYNE; AMORIM 2006).

A respeito da evolução dos tributos durante o período regencial, várias províncias pediam por uma autonomia diante do Poder Central, o que daria mais forças às ideias federalistas e uma repartição de receitas tributárias mais sólida. Ficaram ainda muitos tributos, como os encargos tributários cobrados pelo Poder Central, mas várias condições fizeram modificações no quadro tributário da época, a abolição da escravatura e a proibição do tráfico de escravos, a imposição da Tarifa Alves Branco e a Guerra do Paraguai pesaram significativamente para essa modificação (MARTUSCELLI, 2010).

Marcado por grandes manifestações populares, deu-se o fim do período regencial por volta de 1840, dentre essas a Guerra dos Farrapos, por exemplo, desencadeada por questões fiscais. De acordo com Amed e Negreiros (2000), nessa época ocorreu o a “primeira reforma Tributária do país”. Muitas medidas foram tomadas, como a abolição de alguns impostos, como a dízima sobre a circulação de produtos entre as províncias, extinção do imposto sobre o pescado, foros, sesmarias e prensas de engenho de açúcar, isenção sobre livros, pólvora, máquinas ainda não em uso e outros. A lei orçamentária nº 108, de 20 de maio de 1840, ao firmar diferentes tributos, os classificou em Receitas Gerais, Provinciais e Municipais.

Em julho de 1840, D. Pedro II com apenas 15 anos, assumiu o trono iniciando o período de seu reinado no Brasil. Juntamente com os partidos Liberal e Conservador, um interessado com a aproximação junto ao Imperador e o outro defendia a manutenção do período regencial, os dois, em busca do poder. O período do segundo reinado foi marcado pela aristocracia rural que assumira o controle do poder político, pela Guerra do Paraguai, abolição da escravidão, ao estranhamento entre Governo Central e Províncias, fatos que repercutiram intensamente no sistema tributário (BALTHAZAR, 2004).

O modelo econômico não se transformara, os impostos alfandegários continuavam a ser os principais fornecedores da receita orçamentária, pareciam ser insuficientes para cobrir as despesas do governo imperial, receberam um reforço especial em 1844, com a Tarifa Alves Branco, que ampliou as alíquotas dos produtos importados. Mais de ter sido uma medida de caráter protecionista para a indústria nacional, essa medida visou aumentar as rendas do Erário público. A

Guerra do Paraguai provocou grande impacto na tributação, com a majoração de impostos, criação de outros e alguns poucos abolidos. Com o fim da guerra e a abolição da escravatura em 1888, a Monarquia e o segundo Reinado saíram enfraquecidos (AMED; NEGREIROS, 2000)

De acordo com Balthazar (2005), a política tributária no Segundo Reinado, se preocupou em beneficiar os interesses dos mais ricos e dos detentores de poder do que realmente a economia nacional. Findando o império com a edição do Decreto de 13 de maio de 1888, que libertou os escravos, e levou o país ao regime republicano em 15 de novembro de 1889.

Com a Proclamação da República em 1889, se deu o início do período conhecido como República de 1889 a 1930, houve o crescimento de bancos-emissores, aumento de papel moeda e se destacou pelo industrialismo. Parte defendiam a regulamentação de impostos de importação que garantissem a proteção da indústria nacional e a outros que viam essa regulamentação como um favoritismo à indústria (WEYNE; AMORIM 2006).

A Constituição de 1891, não teve muita diferença na questão tributária, por ter existido no final do Império. Mas ao considerar um regime federativo, passou a ser necessário a adoção de medidas que permitissem a autonomia financeira, acolhendo a separação de fontes tributárias, discriminando impostos de diferentes competências (VARSANO, 1996).

Com o federalismo as mudanças de estrutura da tributação nacional iniciaram-se, ao governo central coube o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais. Já para os estados, competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Além de ser encarregado de fixar os impostos dos municípios, mas assegurando-lhe a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias (VARSANO, 1996).

A Era Vargas, se deu durante 1930 a 1945, foi um novo momento para o Brasil, ocorreu iniciativas para o desenvolvimento econômico, principalmente no setor industrial, mas também incluiu o sociocultural. Nesse momento pode observar medidas tributárias com a criação de comissão com o intuito de aferir a situação econômica e financeira dos Estados, propuseram reforma fiscal e sugeriram organização orçamentária, aos Estados, para evitar questões financeiras (WEYNE; AMORIM 2006).

Sob influência do republicanismo, reunido aos desejos de implementar um federalismo coerente com os efeitos das teorias liberais tiveram um rico debate anteriormente a promulgação da Constituição de 1934, levando a escolha do presidencialismo com previsão de declarações de direitos e garantias, e em seu texto efetivação de direitos sociais (MARTUSCELLI, 2010).

A Carta Magna de 1934 além de incorporar dispositivos de organização das classes sociais, deixou mais claro a distribuição de receitas tributárias entre os Poderes e proibiu a bitributação (WEYNE; AMORIM 2006).

Depois da Era Vargas vieram as Constituições de 1934 e 1937, que não tinham muita diferença em seu sistema tributário. Com a Carta de 1937, os Estados perdem a competência privativa de tributar sobre o consumo de combustíveis de motor de explosão e os municípios a competência de tributar sob propriedades rurais. Em 1940, com a Lei Complementar nº 3, houve a vedação aos Estados de tributar o carvão mineral nacional e sobre combustíveis e lubrificantes líquidos e a nº 4 incluiu na competência privativa da União o imposto único sobre a produção, o comércio, a distribuição, o consumo, a importação e a exportação de carvão mineral e dos combustíveis e lubrificantes líquidos de qualquer origem (VARSAÑO, 1996).

Em um retrospecto histórico a próxima Constituição foi promulgada em 1946, que estabeleceu liberdade de manifestação de massa, direito partidário, a livre associação de classe, o direito de greve, a liberdade e garantia individuais para a expressão de pensamento, a inviolabilidade da correspondência e da moradia, liberdade de imprensa e educação básica para todos (OLIVEIRA; GOHARA; SANTOS, 2013).

Era compreensível a necessidade de reforma, devido ao crescimento nacional e a complexa economia brasileira. Com a nova Carta Magna e a redemocratização nacional foi acordado alguns requisitos para o desenvolvimento da cidadania e igualdade na participação popular na política. Houve um avanço na questão tributária com o resgate do federalismo fiscal, com distribuição às esferas governamentais e a partilha de impostos federais e estaduais recolhidos (VASCONCELOS, 2002).

Para Martins (2006), a federação estabeleceu a priori fatores para modificar o sistema, com o objetivo de permitir o crescimento, logo com a necessidade de obter princípios e normas gerais buscou-se o segundo elemento da sistematização, um Código Tributário. Sobrepondo a orientação de conformação das finanças públicas. O Sistema Tributário é fruto do crescimento do país, juntamente com a evolução econômica e pretensões de fortalecimento da Federação.

Em 1964, foi instituído um regime de exceção, pelo Golpe Militar, e em 1967 uma nova Constituição foi outorgada com princípios do regime ditatorial. Nesse período a política tributária passa por grandes modificações. A Emenda Constitucional nº 18 de 1965 buscou estabelecer um sistema tributário nacional, discriminar impostos, alterou a nomenclatura e suprimiu alguns impostos, concentrou a competência dos impostos à União e alterou a regra de distribuição do recolhimento (WEYNE; AMORIM 2006).

A efetivação do CTN foi através da década de 70, houve a diminuição da guerra fiscal entre os Estados e Municípios, melhorou a definição das espécies tributárias, racionalizou os tributos, criou mecanismo de compensação e capacidade de utilizar o sistema tributário como instrumento de política econômica. Já a década de 80, teve seu início com instabilidade econômica e recessão. O “Movimento Diretas Já” traz milhões de pessoas às ruas, com o pedido de eleições democrática do Presidente da República. Com eleições diretas, Tancredo Neves vence no colégio eleitoral e em 1985, o fim da ditadura militar. Antes da posse, Tancredo veio a falecer assumindo em seu lugar o vice-presidente José Sarney que instaurou uma

Assembleia Constituinte em 1º de fevereiro de 1987 para elaboração de uma nova Constituição (WEYNE; AMORIM 2006).

Com a aprovação da Carta Magna em 1988, de acordo com Correia (2009), foi estabelecido princípios gerais de tributação e ampliando as limitações do poder de tributar e de distribuição de competência tributária. Antes o tributo tinha uma evolução limitada, não se admiti contestação da natureza jurídica da tributação o fundamento é o dever de cidadania em que todos contribuam para o custeio do Estado. O tributo passou a ser uma contribuição pecuniária, um instrumento arrecadador de receitas para a manutenção do Estado e financiamento de atividades determinadas, cobrado da coletividade. Em suma o tributo ele passa a suprir as necessidades do Estado, podendo o tributo cumprir com os objetivos de sociedade livre, justa e solidária.

A constituição de 1988, reestruturação o sistema tributário, destacando os princípios gerais que denomina tributo e seus tipos de impostos; as limitações do poder de tributar, o caráter pessoal dos impostos e o princípio da capacidade econômica do contribuinte; e por fim distribuição das competências tributárias onde encontramos o campo exato de atribuições da lei complementar, definição de tributos e de suas espécies, incluindo fato gerador, base de cálculo e contribuinte (MATOS, 2007).

No decorrer da década de 90 houveram propostas e discussões, era a autoridade do governo de Collor de Mello através de ajuste fiscal até a administração de Fernando Henrique Cardoso que modificou, por exemplo, o imposto do cheque (CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira) e COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social), entre outros (WEYNE; AMORIM 2006).

CAPÍTULO II – O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O Estado é indispensável em uma sociedade organizada e depende da arrecadação de tributos para manutenção e realização de objetivos, como dever de promover o crescimento econômico e buscar regular alguns setores da economia. O presente capítulo tem como fulcro tratar sobre os tributos dentro do Sistema Tributário Brasileiro, mostrando a sua essencialidade para o desenvolvimento das políticas públicas do Estado.

2.1 Conceito de tributos

O Direito Tributário é ramo do Direito Público, tem como função estabelecer a regularidade entre Estado e seus contribuintes, além de se destacar no Direito Financeiro, pois, a arrecadação tributária atual tem como finalidade providenciar recursos financeiros ao Estado para custear suas atividades que tem o intuito de efetivar políticas públicas, cuidar do bem-estar da coletividade e até mesmo para sua própria manutenção.

Para balizar o nosso Direito Tributário sob uma perspectiva sistemática, quiseram os constituintes colocar na nossa Carta Magna os princípios que o norteiam. Esses princípios estão expressos na Constituição e cada um tem sua importância quando ao dirigir a atividade estatal de tributação. Com isso os princípios e normas disciplinadoras de ações tributárias promove um sistema normativo que regula a relação tributária. As normas e princípios isoladamente não permite uma boa compreensão, mas de forma sistemática, nos leva a uma compreensão mais exata de um contexto jurídico ao ser interpretado (NASCIMENTO, 2016).

Os tributos são prestações pecuniárias compulsórias exigida pelo Estado. Tributos é gênero de que são espécies os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições especiais.

2.2 Classificação dos Tributos

Classificar, para Hugo de Brito Machado Segundo (2019), é dividir objetos em grupos ou classes diferentes, a partir de um determinado critério a ser escolhido e enfatiza que pode ter muitas possibilidades de classificação, vai depender da imaginação e da criatividade de quem as leva a efeito, o que não é diferente em relação aos tributos.

No ponto de vista de Alexandre Mazza (2018) no Brasil existem inúmeros tributos e por isso, os estudiosos devem desenvolver uma maneira de classificar de forma a agrupar as categorias, e de acordo com ele, as classificações mais relevantes são:

2.2.1 Classificação de acordo com a função

a) Tributos fiscais – são aqueles cobrados com o intuito de arrecadação para a promover os cofres públicos recursos para custear o Estado.

b) Tributos extrafiscais – além da arrecadação, esse tributo objetiva predominantemente social ou político, estimulando ou desestimulando o comportamento dos contribuintes.

c) Tributos parafiscais – aqueles arrecadados por pessoa diversa daquele que detém a competência de criá-los, são cobrados por Autarquias, órgãos paraestatais, profissionais ou sociais, para custeio e financiamento.

2.2.2 Classificação de acordo com a competência

a) Tributos federais – são os que competem à União, esses impostos estão em um rol descrito no artigo 153 da Constituição Federal, são eles: importação

de produtos estrangeiros; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; renda e proventos de qualquer natureza; produtos industrializados; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; propriedade territorial rural; grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

São também de competência da União os impostos residuais, os extraordinários de guerra, dos empréstimos compulsórios e da maioria das contribuições especiais. Além de instituir taxas e contribuições de melhoria, como forma de remunerar suas atividades administrativas, e é de sua competência também os tributos arrecadados em territórios federais.

b) Tributos estaduais – os que competem aos Estados-membros, que podem cobrar taxas e contribuição de melhoria de acordo com sua competência, também pode cobrar contribuição previdenciária de seus servidores. Além do rol elencado no artigo 155 da Constituição Federal (CF): a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos; as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; e a propriedade de veículos automotores.

c) Tributos distritais – os que são de competência do Distrito Federal, e compete a ele instituir os tributos estaduais e municipais.

d) Tributos municipais – são de competência dos municípios que podem instituir taxas e contribuições de melhorias, iluminação pública e de seus serviços para custear sua própria previdência, além dos impostos que está estabelecido no artigo 156 da CF.

Compete aos Municípios instituir impostos sobre: propriedade predial e territorial urbana; transmissão “*inter vivos*”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em Lei

Complementar.

2.2.3 Classificação de acordo com a vinculação

a) Tributos vinculados, bilaterais ou sinalagmáticos – esse pressupõe uma atividade estatal a ser por eles remunerado, ou seja, é pago uma contraprestação por um serviço determinado, esse pagamento é destinado apenas a essa determinada atividade, como é o caso de taxas e contribuição de melhoria.

b) Tributos não vinculados, unilaterais ou sem causa – esse tributo não há a dependência de uma atividade estatal relativa ao contribuinte, ou seja, ao ser pago ele pode ser utilizado de qualquer forma, a sua contraprestação não é específica, por exemplo os impostos.

2.2.4 Classificação de acordo com o impacto financeiro

a) Tributos diretos - são pagos pela mesma pessoa que sofre o impacto financeiro do pagamento, isso significa que o Estado arrecada diretamente do contribuinte, os entes federativos arrecadam sobre o patrimônio e renda dos trabalhadores, como exemplo os principais são: IRPF - Imposto de Renda da Pessoa Física, que incide diretamente no salário dos trabalhadores; o IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores que são arrecadados anualmente pelos governos estaduais, pago pelos proprietários de carros, motos, caminhões e outros tipos de veículos automotores; e o IPTU -Imposto Predial Territorial Urbano arrecadado pelas prefeituras.

b) Tributos indiretos - aqueles que tem o seu valor embutido no custo do produto e/ou serviço, que as pessoas consomem, repercute financeiramente em um terceiro, ou seja, o contribuinte paga indiretamente, já que esses tributos são repassados para o preço dos produtos e serviços. Como exemplo, se tem o ICMS, pago pelo lojista, porém tem seu valor repassado ao consumidor final.

2.2.5 Classificação de acordo ao objeto

a) Tributos reais ou objetivos - incidem sobre fatos ou coisas, não importa, a pessoa, para Anis Kfoury (2012), o aspecto material de incidência se reserva a um fato, o que não depende de aspecto pessoal, ou seja, é indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. Como exemplos temos o IPTU e ITR.

b) Tributos pessoais ou subjetivos - incidem sobre certas qualidades do sujeito passivo, na explicação de Zelmo Denari (2008) leva em conta a situação da pessoa /contribuinte, desse modo vai auferir de acordo com a capacidade contributiva. O exemplo mais típico é o IR.

2.2.6 Classificação de acordo com o tipo de incidência

a) Tributos monofásicos - incidem somente uma vez sobre determinado item, como exemplo o imposto de importação.

b) Tributos plurifásicos ou multifásicos – incidem várias vezes sobre os mesmos itens. Como explica Cláudio Carneio (2015) reflete nas diversas fases durante a cadeia produtiva/econômica o que leva a incidência tributária em cada uma delas. É a chamada tributação “em cascata” ou “em cadeia”. Por exemplo temos o ICMS e IPI.

A incidência plurifásica, por sua vez, pode ser:

b.1) tributos plurifásicos cumulativos - o tributo incide várias vezes sobre a circulação de um mesmo item sem que haja um mecanismo de redução do efeito cascata. Como exemplo: COFINS.

b.2) tributos plurifásicos não cumulativos - ocorre a incidência sucessiva do tributo, ou seja, incide sobre o valor já agregado, incide sobre todo o valor acumulado, mas com utilização de um sistema de compensação para mitigar o efeito cascata, descontando o valor pago em momentos anteriores, por exemplo o ICMS.

2.2.7 Classificação de acordo com a cumulatividade

a) Tributos cumulativos – aqueles que vão incidir sucessivamente sobre determinado item sem que haja um sistema de redução do efeito cascata.

b) Tributos não cumulativos – ocorre incidência sucessiva, mas com utilização de um sistema de compensação para enfrentar o efeito cascata.

2.2.8 Classificação de acordo com a natureza econômica

Citado por Hugo de Brito Machado (2019), utilizado pelo Código Tributário Nacional para classificar os impostos: Tributos incidentes sobre comércio exterior, temos como exemplos, o Imposto de Importação e Imposto de Exportação; Tributos incidentes sobre patrimônio e renda, por exemplo IPTU, ITBI e IR; Tributos incidentes sobre produção e circulação, como o IPI, ICMS, IOF e ISS; Tributos incidentes sobre circunstâncias especiais, de exemplo, Imposto Extraordinário de Guerra.

2.2.9 Classificação de acordo com a natureza jurídica (espécies tributárias)

Gustavo Mansur Schimaleski (2014) diz que nos últimos tempos, há pelo menos quatro teorias quanto as espécies tributárias foram debatidas, e depois de bastante discordância doutrinária fez com que especialistas se dividem em quatro teorias principais: a teoria bipartite, a teoria tripartite, a teoria quadripartite e a teoria quinquipartite. Essas foram as mais levantadas por oferecer critérios mínimos de objetividade e por usar conceitos e linguagens típicas das ciências jurídicas.

a) Teoria bipartite

No entendimento de Alfredo Augusto Becker (1998) tem como critério de classificação a base de cálculo, chamada por ele de base imponible, para ele a base de cálculo exerce função comparativa, é o único elemento capaz de fornecer a natureza jurídica de um tributo. Para o autor todo e qualquer tributo pertencerá a duas categorias seja ela taxas ou impostos.

A teoria bipartite ou dualista defendida por Geraldo Ataliba os tributos são vinculados, a uma atuação estatal como as taxas, ou não vinculados, que são desvinculados de uma atividade do Estado como os impostos (MAZZA, 2018).

Ou seja, o tributo nasce como uma contraprestação cobrada do Estado ou não, assim o fato gerador irá distinguir uma espécie tributária da outra (DELGADO e MUNIZ, 2014).

De acordo com Alexandre Mazza (2018), os defensores dessa concepção, empréstimos compulsórios e contribuições especiais não seriam tipos autônomos de tributos, mas categorias que sempre poderiam ser reconduzidas às espécies básicas, sendo impostos ou taxas.

b) Teoria tripartite

Descrita por Paulo de Barros Carvalho e Sacha Calmon Navarro Coêlho, essa teoria defende a presença de três espécies autônomas de tributo, respaldada nos incisos I, II e III, do artigo 145 da CF de 1988, imposto, taxas e contribuição de melhoria (SCHIMALESKI, 2014).

Para Alexandre Mazza (2018), essa teoria é cientificamente a mais coerente à luz do ordenamento jurídico, porém é minoritária na doutrina e na jurisprudência. Nessa teoria os empréstimos compulsórios e contribuições especiais não seriam tipos autônomos de tributos, poderiam assumir em um caso concreto o papel de imposto, taxa ou contribuição de melhoria.

c) Teoria quadripartite

Teoria que defende a existência de quatro espécies tributárias, alguns estudiosos são citados como Luciano Amaro, Ribeiro Moraes e Ricardo Lobo Torres, dividindo os tributos nas seguintes espécies autônomas: imposto, taxas, contribuições e empréstimos compulsórios. E a teoria quanto à vinculação ou não vinculação estatal, é descartada, considerando espécies autônomas (SCHIMALESKI, 2014).

De acordo com Alexandre Mazza (2018), para quem essa teoria reúne as contribuições de melhoria (artigo 145, III, da CF) e as contribuições especiais (artigo 149 da CF). E o inconveniente nessa concepção é rotular institutos com regimes jurídicos diferentes como contribuição.

d) Teoria quinquipartite

Atualmente a mais aceita por doutrinadores e nas jurisprudências, entre outros, defendida por Ives Granda Martins e Hugo de Brito Machado. De acordo com DELGADO e MUNIZ (2014), essa teoria surgiu com a chegada da CF de 1988, declara a existência de caracteres nos empréstimos compulsórios e nas contribuições especiais capazes de diferenciá-los dos impostos, taxas e das contribuições de melhoria.

Conforme Alexandre Mazza (2018) essa teoria também é conhecida como corrente quinária, defendendo a existência das cinco espécies tributárias amparado pelo CF de 1988, já que tem expressa possibilidade de as entidades políticas instituírem impostos, taxas e contribuições de melhoria no artigo 145, o constituinte também tratou da competência para criação de empréstimos compulsórios e contribuições especiais em seus artigos 148 e 149, respectivamente.

2.3 Princípios tributários

No Direito Tributário, os princípios além de serem o resultado de uma pesquisa científica é também objeto da atividade do legislador. De um todo de normas é destacado normas que indicam valores de ordenamento, positivados e que servem de veículos para o melhor entendimento do Direito Tributário (SCHOUERI, 2019). Assim de forma sintética começaremos o exame dos princípios constitucionais tributários expressos implícitos.

2.3.1 Princípio da Legalidade

Para Claudio Borba (2019), é o primeiro princípio a ser respeitado, já que está inserido na própria definição legal de tributo. Tal princípio tem grande importância para delimitar a competência tributária, proíbe ao contribuinte exigir ou aumentar tributos por outros instrumentos que não seja a própria legislação.

Como expresso na CF em seu artigo 150, I, é vedado aos entes autônomos exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, segundo a legalidade tributária além do dever de pagar, o tributo deve estar referido em lei, expressamente previstos, como complementa o artigo 97 do CTN (SEGUNDO, 2019).

Já Carlos Valder do Nascimento (2016) afirma que o princípio da legalidade tem objetivo de resguardar as contribuintes contra abusos de poder, estabelecendo um equilíbrio entre os entes autônomos, permitindo a livre participação e autonomia de cada ente em um processo de desenvolvimento nacional.

Consequentemente o princípio da legalidade, resguardadas as exceções previstas na própria Constituição é a lei quem poderá criar ou extinguir um tributo, aumentar ou reduzir, definir fator gerador da obrigação, fixar alíquota e sua base de cálculo, determinar penalidades para as infrações cometidas. Além da exigência de um texto de fácil compreensão e coerência (SEGUNDO, 2019).

Para vários autores, aqui já citados, as exceções que a Constituição estabelece ao princípio ora estudado, diz sobre a fixação das alíquotas de imposto de importação, exportação, IPI e IOF, e logo também da CIDE-Combustíveis, podendo os mesmos serem majorados ou reduzidos através de atuação do Poder Executivo, mesmo assim deverão atender as condições exigidas por lei.

2.3.2 Princípio da Isonomia ou Igualdade

Expresso no artigo 150, inciso II da CF, opõe-se ao tratamento desigual entre os contribuintes que estão em uma igualdade. Para Hugo de Brito Machado Segundo (2019), neste caso, foi considerado não apenas formalmente, atendido de

forma geral, mas em sua substância tratando igual os iguais e desigual os desiguais na medida em que são desiguais, ou seja, na proporção de cada contribuinte.

Destaca ainda que o grande problema nessa questão é conhecer a medida de desigualdade adotada como critério pelo legislador para tratar os desiguais em sua desigualdade e para que isso deve ser feito, desta forma, em regra, essa é a medida de capacidade contributiva.

Usualmente os contribuintes são considerados em uma situação equivalente com a finalidade de se submeterem ao tratamento tributário, tem a mesma capacidade contributiva, assim como na capacidade econômica para contribuir com as despesas públicas. Tal princípio não veda a autorização de isenções, impede que essas isenções sejam estabelecidas de forma discriminatória, a partir de critérios razoáveis, como forma de preservação da livre concorrência (SEGUNDO, 2019).

2.3.3 Princípio da Interpretação Objetiva do Fato Gerador

Para Alexandre Sabbag (2018) esse princípio faz necessário interpretar o fato gerador em seu aspecto objetivo, já que o aspecto subjetivo nesse caso não é importante, não se verifica a nulidade ou anulabilidade de um ato jurídico, ou a incapacidade civil do sujeito passivo ou mesmo a ilicitude de ato que gera o fato prospectivo de riqueza tributável, assim, prevalecendo com exclusividade o aspecto objetivo do fato gerador.

2.3.4 Princípio da Capacidade Contributiva

Para Kiyoshi Harada (2017), esse princípio tem caráter programático direcionador da atividade legislativa e tem como propósito de alcançar a justiça fiscal fragmentando os encargos do Estado diante das possibilidades de cada contribuinte, diz respeito a capacidade econômica do contribuinte.

E afirma Eduardo Sabbag (2018) que esse princípio projeta uma isonomia tributária, com o fim de um ideal de justiça fiscal e distributiva, ao analisar o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

2.3.5 Princípio da Irretroatividade da Lei

Aparado pela CF em seu artigo 150, inciso III, alínea 'a' juntamente com o artigo 144, *caput*, do CTN, o princípio da irretroatividade requer que a lei abrangia fatos geradores posteriores à sua edição. De modo algum a lei deve retroagir com o fim de alcançar situações passadas (SABBAG, 2018).

Completa Claudio Borba (2019) que de acordo com esse princípio é determinado pela CF, que os tributos sejam cobrados a partir da entrada em vigor da lei que o instituiu ou modificou, será cobrado daquele momento para frente, não podendo refletir sobre fatos antes do início de sua vigência.

2.3.6 Princípio da Anterioridade

De acordo com Eduardo Sabbag (2018), o princípio da anterioridade tributária ou princípio da eficácia deferida, está previsto nas alíneas b e c do inciso III do artigo 150 da CF. A alínea b, diz respeito à anterioridade anual ou anterioridade de exercício e a alínea c, ocupa-se pela anterioridade nonagesimal. Ambas certificam a segurança jurídica que gere a relação em que o Estado cobra e o contribuinte paga.

Esclarece ainda que na alínea b, que diz sobre a anterioridade anual, é estipulado que os tributantes não podem cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que foi publicado a lei que criou ou aumentou o tributo. E a alínea c, que versa sobre a anterioridade nonagesimal, estabelece que o tributo seja exigido após corridos 90 (noventa) dias da publicação da lei que tenha criado ou aumentando o valor de um tributo.

Na visão de Alexandre Mazza (2018) o princípio da anterioridade tributária traz um intervalo entre a publicação de uma lei que cria ou aumenta um

tributo e a data de sua obrigatoriedade. É designado a oferecer um “prazo de respiro” para que o contribuinte esteja organizado a pagar por novos valores. Salienta ainda que é por esses motivos que a CF em seu artigo 150, inciso III, expressa que o intervalo da anterioridade se aplica apenas para criação e aumento de tributos, enquanto a redução ou a extinção elas têm aplicação instantânea já que são benéficas aos contribuintes.

2.3.7 Princípio da Vedação do Confisco

Convencionado pela CF em seu artigo 150, inciso IV, o princípio da vedação do fisco ou princípio do não fisco, para Alexandre Mazza (2018), é uma proibição de que a tributação seja ajustada de forma exorbitante a ponto de o bem tributado impossibilitar o exercício de atividade econômica. Afirma ainda que esse princípio é um desdobramento dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, e aplicável em diversas espécies tributárias.

Atesta Hugo de Brito Machado Segundo (2019), que devido o direito de propriedade e da proteção à livre-iniciativa, expresso na Constituição, proíbe que o tributo seja utilizado com efeito de confisco. Não é muito simples apontar de maneira antecipada quando um tributo seria confiscatório ou não, porém isso não atrapalha o Poder Judiciário, ocorrendo confisco, considerar o tributo inconstitucional ao ofender esse princípio. Para fazer essa análise se um tributo está utilizado de maneira confiscatória, seu ônus deve ser considerado com os demais tributos que orem o mesmo fato. Mesmo que a Constituição autorize a União a compor mais de um tributo sobre um fato, acarretará inconstitucionalidade se somados, tornarem confiscatórios, mesmo que individualmente não seja.

Nota-se que o esse princípio obstrui alíquotas próximas de 100%, o que acarretaria um efeito de desapropriação do contribuinte em vez de tributar. Além de inibir elevações súbitas nas alíquotas aplicáveis, ele também deve ser observado à luz da somatória da carga tributária do país, pois há casos em que o aumento de mais um tributo pode acarretar inviabilização do exercício da atividade econômica pelo contribuinte (MAZZA, 2018).

É pacífico na jurisprudência que a vedação do confisco também se aplica a multas tributárias proibindo penalidades pecuniárias com elevadas alíquotas de acordo com o valor do tributo devido. A multa é considerada uma penalidade exigida durante o não cumprimento de obrigação tributária e não um tributo, é uma prestação dotada de valor preciso, razoável ou não. E o limite de aplicação de multa é a proporção entre o montante da multa e a gravidade da infração cometida (SEGUNDO, 2019).

2.3.8 Princípio da Uniformidade Geográfica

Nos termos descritos no artigo 151, inciso I, da CF, o princípio da uniformidade geográfica ou uniformidade tributária, como expõe Eduardo Sabbag (2018), impõe a União a aplicação de uma mesma alíquota para os seus tributos em todo o território nacional, sem qualquer distinção entre Estados, Regiões ou Municípios. É basicamente uma projeção do princípio da isonomia relacionada a União e aos demais entes federativos, inibindo qualquer discriminação ou preferência. Apesar da referência indicar a União, por paridade a vedação é para todos os demais entes federativos, que não podem tributar com diferenciação em seus territórios, desigualando as alíquotas em relação a região, cidade, bairro ou localidade onde ocorrer o fato gerador (MAZZA, 2018).

Elucida Eduardo Sabbag (2018) que o tributo federal deverá conter alíquota semelhante em toda a dimensão territorial do país, por exemplo, se houver um aumento de alíquota de um tributo federal, essa deverá incidir em todo o território brasileiro, caso não ocorra estaria violando o princípio ora estudado. A exceção à regra nesse caso é para os incentivos fiscais específicos destinados ao equilíbrio socioeconômico entre as distintas regiões do país. Caso aceitável, já que não é um mero incentivo fiscal, ocorre a busca de elemento finalístico que é a busca do equilíbrio socioeconômico nas distintas regiões do país.

2.3.9 Princípio da Não Limitação

Observado no artigo 150, inciso V, da CF, de acordo com Eduardo Sabbag (2018), esse princípio determina que a intermunicipalidade e a

interestadualidade não poderão ser fatos geradores de quaisquer tributos, sejam eles federais, estaduais ou municipais. Assim, quando o legislador institui um tributo, ao elaborar a lei delimitadora do fato gerador, deve ser distinto da transposição de Municípios (intermunicipalidade) e da transposição de Estados (interestadualidade), concluindo ser uma corroboração da liberdade de locomoção.

Na visão de Alexandre Mazza (2018), esse princípio é utilizado para impedir que o tributo seja utilizado para restringir o trânsito de pessoa e bens no território nacional, ou seja, enfatiza a liberdade constitucional de ir, vir e permanecer, detendo que a tributação crie barreira para a locomoção de pessoas e bens.

Ambos os autores apresentam a exceção à regra que versa sobre a cobrança de pedágio, que pode ter natureza de taxa ou tarifa de acordo como é a prestação de serviço de conservação da via pública. Caso esteja a cargo do próprio poder público tem natureza de taxa e se for explorada pelo regime de concessão ou permissão tem natureza de tarifa.

2.3.10 Princípio da Não Discriminação Quanto à Procedência

Estipulado pelo artigo 152 da CF, artigo que enfatiza a paridade econômica no território nacional, em que as pessoas não podem se sujeitar a um regime tributário mais ou menos oneroso por ter um bem ou serviço que tenha sido ou não produzido em uma determinada região (CARRAZZA, 2004).

2.3.11 Princípio da Não Cumulatividade

Estabelecido nos artigos 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I, da CF, esse princípio tem a finalidade de evitar que o recolhimento de alguns tributos recaia sobre o valor dele mesmo, inserido na base de cálculo acertado a sua incidência na operação anterior (MAZZA, 2018).

Para Rodrigo Koehler Ribeiro (2007), a não cumulatividade evita o efeito “cascata” ou “bola de neve” da tributação, compensando o valor a ser recolhido nas operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação considerada.

Consequentemente desonera o contribuinte de toda sistemática de tributação no preço final do produto.

2.3.12 Princípio da Seletividade

O princípio da seletividade prevista nos artigos 153, § 3º, inciso I e 155, § 2º, III da CF, na interpretação de Alexandre Mazza (2018), exige que as alíquotas do ICMS e do IPI, estejam graduadas conforme a essencialidade da mercadoria, serviço ou produto, isso significa que o se um item tem grande importância social menor será a alíquota aplicável.

Para Benner de Brito (2010) por mais que esse princípio tenha outras formas de ser alcançada, é comumente utilizado é a variação de alíquotas. Alíquotas é o percentual aplicado sobre a base de cálculo que determina o valor do tributo. Então por respeito ao critério de alíquotas alguns serviços e produtos tem suas alíquotas variáveis de acordo com a sua essencialidade. Conclui ainda que o princípio da seletividade deve então ser rigorosamente respeitado.

2.3.13 Princípio da Imunidade Recíproca

De acordo como o artigo 150, inciso VI, alínea a, da CF, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios não podem instituir impostos sobre patrimônio, renda ou serviço uns dos outros. Assim Kiyoshi Harada explica que nenhuma das três esferas governamentais, poderá exigir imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços umas das outras, para que tenham uma convivência harmônica, mas não exclui a atribuição legal, às entidades políticas.

2.3.14 Princípio da Razoabilidade

Também conhecido como princípio da proporcionalidade, como expõe Kiyoshi Harada (2017), está contido na CF, não é específico do direito tributária apesar de ser de grande importância para a matéria. Uma lei ela pode ser considerada inconstitucional se ela atentar contra esse princípio da razoabilidade

mesmo se atender a regra de competência legislativa e o processo legislativo. Esse princípio determina a proporção do meio empregado para atingir de um fim.

CAPÍTULO III- A ANÁLISE DA EFETIVIDADE DO PIS E COFINS

Como anteriormente estudado é notório que os tributos são essenciais para o desenvolvimento para as políticas públicas por parte do Estado. O presente capítulo tem como objeto elencar as espécies tributárias no Sistema Tributário Brasileiro e fazer uma análise da efetividade do PIS e da CONFINS.

3.1 Espécies tributárias

Claudio Borba (2019) nos ensina que na CF em seu artigo 145, e o CTN em seu artigo 5º, se relacionam como tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria; e nos artigos 148 e 149 da CF, faz referência aos empréstimos compulsórios e às contribuições parafiscais ou especiais. Apesar de haver contradições doutrinárias sobre as últimas duas receitas, hoje já é pacífico pelo Supremo Tribunal Federal que considera tais exações como tributos, fazendo com que sejam cinco as espécies tributárias no atual ordenamento jurídico.

Para Kiyoshi Harada (2017), tributo é o gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, além do empréstimo compulsório e as contribuições sociais. Para ele tributo não tem um conceito padrão, porém a maior parte da doutrina inclui um traço coercitivo em seus conceitos. Completa que tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado impõe aos seus súditos em virtude do seu poder de império, e afirma que a conceituação doutrinária não tem mais interesse prático já que a definição se encontra no CTN.

Apesar de todos os tributos serem submetidos a regras gerais comuns, existe normas especializadas para as taxas, os impostos, as contribuições de

melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições. Se faz importante diferenciar as espécies já que cada uma corresponde a um determinado regime jurídico (PAULSEN, 2020).

3.1.1 Impostos

De acordo com Eduardo Sabbag (2018), imposto é um tributo que tem por fato gerador uma situação que não depende de uma atividade estatal específica, relativa à vida do contribuinte, a sua atividade ou ao seu patrimônio. Os impostos são tributos que incidem necessariamente sobre revelações de riqueza do contribuinte.

Os impostos têm amparo no artigo 145, inciso I, da CF e no artigo 16 do CTN, o imposto é um tributo por excelência, com finalidade fiscal, ou seja, de cunho arrecadatório. Serve principalmente para cumprir as despesas genéricas, podendo, excepcionalmente, ser usado para uma destinação específica (CARNEIRO, 2020).

Alexandre Mazza (2018) considera ser a espécie tributária com maior importância por esses tributos serem desvinculados de uma atividade estatal relativa ao contribuinte. Diferentemente de taxas e contribuições de melhoria que tem atuação do Estado, completa ainda ao dizer que o imposto não tem caráter retributivo, e sim contributivo, revertidos ao custeio dos serviços públicos e demais despesas estatais gerais.

Eduardo Sabbag (2018) demonstra que a CF, de modo taxativo, lista os impostos federais, estaduais e municipais:

a) Impostos Federais são: II: Imposto de Importação; IE: Imposto de Exportação; IR: Imposto de Renda; IPI: Imposto sobre produtos industrializados; IOF: Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativas a títulos ou valores mobiliários; ITR: Imposto sobre propriedade territorial rural; Imposto sobre Grandes Fortunas; Impostos residuais; Imposto Extraordinário (de Guerra).

b) Impostos Estaduais são o ITCMD: imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; o ICMS: Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e o IPVA: Imposto sobre propriedade de veículos automotores.

c) Impostos Municipais compreende na cobrança do IPTU: Imposto sobre propriedade territorial urbana; ITBI: Imposto sobre transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição; e ISS: Imposto sobre serviços de qualquer natureza.

Como expõe Alexandre Mazza (2018) em seu estudo, a competência para instituir impostos, de acordo com os artigos 153,155 e 156 da CF, é cedida a cada um dos entes federativos. Com natureza privativa marcada pela indelegabilidade, o que impede a descentralização da competência de instituir impostos. Como regra geral os impostos são criados a partir de lei ordinária da entidade respectiva competente para instituí-lo.

3.1.2 Taxas

Taxa, é considerado um tributo, diferente do imposto é de natureza vinculada e competência comum entre os entes federativos. Tal vinculação é em razão de atividade estatal específica, pode ser no exercício regular do poder de polícia, ou utilização efetiva ou um serviço público essencial, específico e divisível. O fato gerador da taxa é sempre um fato produzido pelo Estado em favor do administrado, ou seja, um fato realizado pelo Estado relacionado ou vinculado a contribuinte (CARNEIRO, 2020).

A competência para criar uma taxa é dada para a entidade respectiva que irá fazer sua arrecadação. São então, criadas e disciplinadas por meio de lei ordinária editada pela entidade que tem competência para instituí-lo. Tem como base de cálculo a grandeza econômica sobre a qual o tributo incide, nos impostos a

base de cálculo é um valor nas taxas é o custo da atividade estatal a ser remunerada pela sua cobrança (MAZZA, 2018).

A CF em seu artigo 145, inciso II, refere expressamente em duas espécies de taxas, a de serviço público e a de polícia. E para Alexandre Mazza (2018), esse dispositivo deve ser interpretado como uma proibição às taxas remuneratórias de outras atividades estatais, como, obras públicas, uso de bens públicos, fomento, intervenção no domínio econômico, intervenção na propriedade privada, intervenção no domínio social, atividades desvinculadas, serviços públicos gerais *uti universi*, socorro a calamidade pública, captação de recursos para fazer frente a guerra externa.

De acordo com Eduardo Sabbag (2018) a taxa de serviço é cobrada em prestação estatal de um serviço público específico e divisível. São bastantes os serviços que preenchem os requisitos que ocasionam a taxa, como serviço de luz, gás, esgotamento sanitário, entre outros, porém essas ações são comumente remuneradas por meio de tarifas.

Alexandre Mazza (2018), complementa que serviços públicos são atividades estatais prestadas em favor ao contribuinte, ocorrerá sempre uma prestação, que torna a vida do usuário mais cômoda.

Já a taxa de polícia ou taxa de fiscalização, é imposta em razão de atos de polícia realizados pela Administração Pública, por variados órgãos e entidades fiscalizatórias. Tal taxa tem função de regular o poder de polícia administrativa, tendendo a limitar direitos ou liberdades de indivíduos em benefício à coletividade (SABBAG, 2018).

3.1.3 Contribuições de Melhoria

Prescrita no artigo 145, inciso III da CF, é uma espécie que tem como fato gerador a atuação estatal mediatamente referida ao contribuinte, entre a ação estatal e o contribuinte existe a valorização do imóvel. Tal cobrança é legitimada

sempre que da execução de obra pública decorrer valorização imobiliária, fundada pelo princípio da equidade (HARADA, 2017).

Completa Alexandre Mazza (2018), que essa contribuição de melhoria são tributos vinculados de competência comum entre os entes federativos, cobrados ao realizar obra pública que acarrete acréscimo no valor do imóvel que está localizado nas áreas beneficiadas por essa obra. E tem como elemento a absorção da “mais valia” que a obra pública produz no patrimônio imobiliário do contribuinte.

E para Eduardo Sabbag (2018) esse tributo se exterioriza de maneira autônoma em relação aos demais e a sua cobrança é a proporção do benefício efetivamente experimentado pelo contribuinte que decorre de obra pública realizada pelo Poder Público. Tem justificativa, freio ao enriquecimento involuntário de proprietários de imóveis próximo a obras públicas que os valorizam, em troca dessa valorização eles pagam uma indenização ao Estado. Acrescenta ainda que essa cobrança de fato cerque as áreas de influência ou zona de beneficiamento, o que restringe a exigência desse tributo aos proprietários de imóveis próximos se valorizem.

O que nos demonstra Kiyoshi Harada (2017) é a dificuldade para a cobrança desse tributo, que se apresenta na delimitação da zona de influência do benefício da obra pública. Há obras que acarretam valorização radial, ou seja, ao redor da obra e outras valorizam nos pontos extremos. Por isso a dificuldade na constatação de imóveis passíveis de valorização. Assim, muitas municipalidades aplicam essa cobrança em relação a execução de obras de pavimentação de vias e logradouros públicos, pois é mais fácil a delimitação da zona beneficiada.

Para legitimar a cobrança desse tributo, faz-se necessário que a obra seja pública, realizada pelo Poder Público ou por particular em nome do Estado, mas precisa que o produto final esteja incorporado ao domínio público. Afastando então a possível cobrança decorrida de valorização por obras particulares como um *shopping*, condomínios de luxo entre outros. Em contrário, no caso de uma desvalorização de imóveis em decorrência de obras públicas, como a construção de um presídio, o Direito Administrativo admite a propositura de ação indenizatória

fundada na prática de ato lícito contra o Poder Público responsável pela obra (MAZZA, 2018).

O fato gerador dessa contribuição reside na valorização imobiliária, a partir de uma relação direta entre a obra pública e a valorização do imóvel. E para encontrar o valor do tributo efetivo, a base de cálculo decorre de alíquota em porcentagem, resultando o valor devido pelo proprietário do imóvel localizado na zona de beneficiamento de obra pública. Sua cobrança abarca limitações quanto a sua cobrança, tanto em aspecto de limite individual, direcionado ao limite total com valorização imobiliária de cada proprietário; quanto em aspecto global, impõe que a cobrança não pode estar acima do gasto despendido da obra o que levaria ao enriquecimento injustificado do Estado (SABBAG, 2018).

3.1.4 Empréstimos Compulsórios

O empréstimo compulsório está previsto no artigo 148, incisos I e II, da CF, de acordo com o estudioso Mauro Luiz Rocha Lopes (2019) que conceitua o empréstimo compulsório como uma prestação pecuniária imposta pelo Estado que gera a este contrapartida patrimonial reflexa consistente na obrigação de devolver a quantia arrecadada após o decurso de prazo estabelecido na própria lei de criação.

O empréstimo compulsório só pode vir a ser criado pelo legislador complementar federal na eventualidade de estarem presentes estas circunstâncias em que detalha Eduardo Sabbag (2018) em seu estudo:

a) despesas extraordinárias - fala-se nesse momento de uma situação anormal e inesperada, em que há o exaurimento dos fundos públicos tradicionais.

b) calamidade pública - em caso de graves catástrofes naturais, uma situação limite ou um desastre devastador, como, maremotos, terremotos, enchentes, incêndios, secas, tufões, ciclones entre outros.

c) guerra externa - indica os conflitos externos, cuja deflagração tenha sido provocada por país estrangeiro. Excluída, portanto, a guerra externa principiada pelo Brasil, sob pena de ilegitimidade, tendo em vista que nosso país é nação declaradamente pacífica.

d) investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional - neste caso, ocorre o evidente adiantamento de receita. O que seria arrecadado ao longo dos anos é antecipado, com a promessa de ulterior devolução. Importante é ressaltar que o investimento deve propagar efeitos em nível nacional, não sendo possível a instituição do tributo para que seus efeitos se irradiem tão somente em âmbito local ou regional do País.

Em concordância com Kiyoshi Harada (2017), são privativos à União, pode ser instituído por Lei Complementar para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, investimento público de caráter de urgência e de relevante interesse nacional, nesse caso deverá ser observado o princípio da anterioridade. Sua aplicabilidade será vinculada à despesa que ocasionaram sua criação.

Para Claudio Borba (2019) os empréstimos compulsórios são um tipo de receita atípica, com característica de restituibilidade, já que terão que ser devolvidos dentro de determinado prazo.

Este caráter restituível é a nota fundamental de sua natureza jurídica e constitui o elemento que confere identidade aos empréstimos compulsórios diferenciando-os das demais espécies tributárias (MAZZA, 2018).

E de acordo com Alexandre Mazza (2018), o fato gerador será definido por lei complementar, pode ser um fato econômico qualquer, ainda que já utilizado para cobrança de imposto, taxa ou contribuição existente. A base de cálculo não foi estabelecida pelo ordenamento pátrio. A lei complementar que instituir o tributo poderá definir uma base de cálculo qualquer, mesmo já utilizada.

3.1.5 Contribuições Especiais

Da mesma maneira que os empréstimos compulsórios, as contribuições, também conhecidas como “contribuições especiais”, para evitar que sejam confundidas com as contribuições de melhoria, é diferenciada das demais espécies de tributos não propriamente pelo seu “fato gerador”, mas por um critério distinto, que é o fim que ela atende (SEGUNDO, 2019).

A quinta espécie tributária existente, formada pelo termo “contribuições”, na CF, e ao concordar com Hugo de Brito Machado Segundo (2019), acrescenta que é um tributo finalístico qualificados pela destinação, e tem como elemento que lhes dá características de contribuição é a finalidade pela a qual são instituídas. Nas demais espécies tributárias a competência constitucional para criação é definida praticamente de um fato gerador, nessas contribuições o Texto Maior estabelece a base de cálculo é a finalidade do tributo.

Eduardo Sabbag (2018) nos apresenta um outro termo em que pode ser reconhecido as contribuições especiais, que são as contribuições parafiscais, para ele são gravames cuja destinação se revela no financiamento de gastos específicos, da intervenção do Estado nos campos social e econômico. E dependendo de suas especificidades, será parafiscal se for devida a entidades paraestatais, em função de sua atividade desempenhada, e como nem todas as atividades encaixam no termo parafiscais por isso usa-se o vocábulo “especiais”, por sua abrangência expressiva.

Essas contribuições especiais estão disciplinadas na CF em seus artigos 149, 149-A e 195. Alexandre Mazza (2018) detalha cada um desses artigos, vejamos: no artigo 149 ocorre a definição da competência, que é exclusiva da União são elas: sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

O artigo 149-A, acrescentado pela Emenda 39/2002, prevê a competência do Distrito Federal e Municípios para instituir a Contribuição de Iluminação Pública. E finalmente o artigo 195 estabelece as linhas gerais do regime aplicável às contribuições de custeio da Seguridade Social ao determinar suas regras.

De acordo com Hugo de Brito Machado Segundo (2019), assim como as contribuições de melhoria, tais contribuições se encontram em intermédio entre impostos e taxas, no que diz respeito à vinculação que deve haver entre o fato gerador da obrigação de recolhê-las a uma atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Apesar de estarem mais próximas dos impostos que das taxas, já que não se exige uma atividade estatal específica relativa ao contribuinte, e sim uma atividade indiretamente referida a ele, por dizer respeito a um grupo do qual ele faz parte. Um bom exemplo, são as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, paga por quem desempenha profissão legalmente regulamentadas aos “Conselhos” encarregados da respectiva fiscalização e regulamentação. Porém existem contribuições que devem ser pagas “por toda a sociedade”, em razão de atividades estatais que também revertem em proveito de todos, como as contribuições de seguridade social (SEGUNDO, 2019).

3.2 Um estudo sobre o PIS e a COFINS

As contribuições sociais, Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), são impostos federais, incidem sobre o faturamento das pessoas jurídicas, em importações de bens e mercadorias. O PIS se remete a financiar o sistema de seguro-desemprego e a COFINS financia a Previdência Social.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7 em 7 de setembro de 1970. Com o intuito de integrar o empregado no setor privado com o desenvolvimento da empresa. A regência de seus recursos é de responsabilidade da Caixa Econômica Federal. Juntamente com o PIS, a Lei Complementar nº 8 de 3 de dezembro de 1970, criou o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), em que os entes federados contribuem com o fundo destinados aos empregados do setor público e sua gestão é feita pelo Banco do Brasil.

De acordo com Paulo Henrique Pêgas (2018), tais contribuições tinha como destino contas individuais em nome de cada empregado, objetivando condições para a compra da casa própria, para a aposentadoria do empregado, casamento ou incentivo a constituição de família e motivar a permanência dos empregados em seus empregos. Porém logo foi observado que com o tempo essa parcela de contribuição fazia falta no orçamento federal. No início de 1990, foi criado o Fundo de Amparo ao Trabalhador (FAT), que futuramente veio a instrumentalizar o programa de seguro-desemprego, esse programa teve sua importância devido ao aumento de desempregados no país.

Com o advento Constituição Federal de 1988, houve diversas alterações em sua versão inicial, as principais mudanças foram:

a) O PIS/PASEP deixa de ser uma contribuição parafiscal e passa a ser uma contribuição social, e seus recursos destinam ao pagamento do seguro-desemprego.

b) Aqueles que tinham a conta individual continuou com seu direito, recebendo anualmente os juros sobre o saldo e com a possibilidade do uso em sua aposentadoria, porém as contas não receberam depósitos a partir da Constituição de 1988.

c) Aos que entraram no mercado de trabalho após 5 de outubro de 1988, não teria a conta individual, então não receberiam juros anuais e nem depósitos regulares.

d) O empregado com carteira assinada, com salário mensal de até dois salários mínimos tem direito ao abono em valor de um salário mínimo.

Assim, passou a custear o programa seguro-desemprego e o abono salarial como finalidade, estipulando então que as empresas fossem os contribuintes de tais programas, pois de fato são elas quem os sobrecarregam.

De acordo com João Vicente Costa Neto (2019), os contribuintes do PIS são todas as pessoas jurídicas de direito privado e as análogas de acordo com a legislação do Imposto de Renda, empresas prestadoras de serviços, empresas públicas e sociedades de economia mista e suas subsidiárias. De acordo com a legislação existem quatro tipos de cobrança do PIS, que são exclusivos do PIS, são: as contribuições cumulativas para as empresas tributadas pelo lucro presumido; as contribuições não cumulativas; as contribuições incidentes sobre a importação de bens estrangeiros e serviços; e contribuição da folha de pagamento em relação as entidades sem fins lucrativos.

Assim, Fabretti (*apud* ANTUNES, 2010), diz que o fato gerador para o PIS é de acordo com as receitas mensais, aquelas alcançadas pela pessoa jurídica e independe de denominação ou classificação contábil.

E para Zanotelli (*apud* ANTUNES, 2010), tem como fato gerador, para empresas com atividade lucrativa as receitas recebidas e para as que não exercem atividade lucrativa tem como fator gerador a folha de pagamento mensal.

Portanto, existem então duas classes de contribuintes, aqueles que contribuem de acordo com a receita de modo geral e aqueles que utilizam da folha de pagamento, a primeira classe se referem as pessoas jurídicas de direito privado e as que são equipadas de acordo com a legislação do Imposto de Renda, e a segunda classe são os contribuintes enquadrados no artigo 13 da Medida Provisória – MP 2.158-35/2001, que determina a contribuição do PIS/PASEP na folha de salários.

De forma geral a determinação da base de cálculo para empresas tributadas pelo lucro real, presumido ou simples, se for o caso de determinar valor a contribuir estes serão arbitrados. Caso haja a omissão de receita ou a necessidade de arbitrar, a autoridade tributarará de acordo com a legislação do imposto de renda. O que acarretará outros impostos quando não é possível determinar a base de cálculo o valor do imposto a ser pago.

O PIS/PASEP tem importância crucial para o orçamento público federal. Já que esses recursos também são destinados a programas vinculados ao Ministério do Trabalho, um importante arma para combater o desemprego.

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) foi estabelecida em 1991 pela Lei Complementar nº 70, com o objetivo de custar a seguridade social, compreendendo a saúde, a previdência e a assistência social.

A Constituição Federal descreve que a seguridade social deverá ser financiada por toda a sociedade, direta ou indiretamente, com recursos da União, dos Estados, Municípios e Distrito Federal, além das cobranças sobre folha de salários e demais rendimentos do trabalho, sobre lucro e sobre a receita ou faturamento.

Afirma João Vicente Costa Neto (2019), que o sujeito passivo da COFINS são as pessoas jurídicas em geral e a elas equiparada pela legislação do Imposto de Renda, as instituições financeiras, construtoras e incorporadoras de imóveis.

Inicialmente a COFINS tinha a finalidade de tributar sobre o faturamento mensal das empresas, isso no final de 1991, quando foi implementado. Tinha alguns aspectos do FINSOCIAL, que cobrava somente das pessoas jurídicas, as sociedades cooperativas, as profissões regulamentadas que só foram contribuir a partir de 1997, e as entidades beneficentes de assistência social não contribuíam (PÊGAS, 2018).

No histórico realizado por Guilherme Michels C. Rosa (2004), temos que foi em fevereiro de 1999 que a COFINS teve aumento assim como o PIS/PASEP, e começou a ser cobrado por todas as receitas e não pelo faturamento. Sua alíquota passou também de 2% para 3%.

De acordo com Leonardo Antunes (2010) a base de cálculo da COFINS equivale à base de cálculo do PIS, para aquelas entidades que tem faturamento

como base de cálculo, o que nos retoma que a incidência da COFINS sobre a folha de pagamento não é uma possibilidade.

Para chegar a esse entendimento houve inúmeras discussões jurídicas, a que se destaca segundo Guilherme Michels C. Rosa (2004), foi quando a Constituição autorizou a cobrança da COFINS sobre o faturamento e durante esse momento a lei ordinária definiu sua base de cálculo como o total de receitas obtidas pelas empresas, o que acarretou em inconstitucionalidade. Somente em 2005 que o Supremo Tribunal Federal reconheceu essa situação, mesmo que desde a criação da COFINS ela teve sua característica de ser cumulativa, ocasionando a tributação em cascata e onerando o preço final do produto.

3.3 Uma análise sobre a efetividade do PIS e COFINS

O PIS e a COFINS até 2002, eram recolhidos de forma cumulativo, porém, com o advento das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ocorreu mudança no cenário da tributação, acrescentando o regime da não cumulatividade, o que promoveu um aumento acentuado nas alíquotas do PIS e da COFINS (JESUS; FERREIRA; BARCELLOS, 2018).

Atualmente, as regras do PIS e da COFINS incluem uma cobrança cumulativa, quando não há o aproveitamento de créditos dos impostos pagos em etapas anteriores o que faz incidir em todas as etapas do processo de produção ou comercialização; e outra não cumulativa, nessa ocorre o aproveitamento de créditos de impostos pagos, os custos, despesas e encargos podem ser descontados nas próximas etapas.

É importante ressaltar que com a regra atual, a tributação da renda das empresas determina o modelo de incidência do PIS e da COFINS, como: as empresas optantes pelo Simples Nacional, com menor faturamento, pagam alíquotas cumulativas e crescentes, de acordo com a receita bruta anual; as empresas optantes pelo Lucro Presumido estarão sujeitas a uma alíquota nominal cumulativa de 3,65%, que, no entanto, está restrita a alguns setores específicos; já

as empresas que decidiram pela tributação do Lucro Real poderão estar sujeitas a uma alíquota cumulativa (3,65%) ou não-cumulativa (9,25%), conforme com a regra de incidência para sua atividade econômica.

Assim, uma empresa poderá pagar 0% (casos de isenção), algum percentual positivo (Simples Nacional), 3,65% (cumulativa) ou 9,25% (não-cumulativa) de PIS/COFINS, a depender da sua receita bruta e do seu grupo de atividade.

De acordo com a Nota Informativa, publicada em setembro de 2020, a incidência do PIS/PASEP e da COFINS vem apresentando distorções e assimetrias que ocasionam impactos negativos e provocando perdas na eficiência da economia. O que nos leva a perceber que a aplicação de um tributo mais justo levará a um ganho de eficiência.

Existe diversos tributos que incidem nas receitas empresariais, uns alcançam a maior parte de suas receitas obtidas. Para a maioria dos casos, o regime de incidência é uma escolha que cabe à própria empresa, condicionada à escolha do regime de tributação de Imposto de Renda escolhido. No entanto, a legislação estabelece a adoção obrigatória do regime cumulativo para alguns setores de atividade econômica, alguns produtos, bem como para algumas receitas em especial.

O PIS e a COFINS fazem-se uma parcela importante da arrecadação federal. No último ano, por exemplo, esses dois tributos representaram de forma conjunta 20,8% da arrecadação total das receitas federais.

De acordo com a análise realizada durante essa pesquisa, pode ser observado que a incidência do PIS e COFINS tem sido motivo de inúmeras discussões acerca do direito tributário, com evidência de uma possível reforma tributária onde seria extinto a COFINS, a contribuição para o PIS, dentre outros impostos, ou até mesmo a sua unificação, já que são, praticamente, dois impostos iguais cobrados sob a renda das empresas.

O Brasil é considerado um dos países com uma das maiores cargas tributárias, além de ter uma legislação complexa que dificulta ainda mais o sistema tributário vigente, acarretando problemas para o país, e deixando a esperança, principalmente dos empresários, a redução da pesada carga tributária de forma legal.

CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise sob a efetividade do PIS e da COFINS no sistema tributário brasileiro. Na pesquisa realizada primeiro se levantou a retrospectiva histórica abarcando os primeiros indícios de formação da sociedade o que levou ao surgimento dos tributos, em uma forma ampla, debatendo seu surgimento no mundo. Logo em seguida afinando o tema foi descrito o surgimento dos tributos no Brasil colônia, onde esses tributos eram ligados diretamente a Coroa portuguesa e a queda dos poderes dessa coroa até a criação do Código Tributário Nacional.

Os relatos históricos nos remetem, por mais simples que seja a reunião de um grupo para viver em forma de organização social, se faz necessário a presença de contribuições, estando assim os tributos de alguma forma presente, seja ele para alimentação, proteção, submissão, liberdade até os dias atuais, com o objetivo de apurar receitas para arcar com políticas públicas, com investimentos em saúde, educação, cultura e até mesmo para a sua própria manutenção.

Também, realizou-se um levantamento sobre o conceito de tributos, nada mais é do que prestações pecuniárias compulsórias exigidas pelo Estado. E sua classificação, concluindo-se que os tributos podem ser divididos em diversos grupos ou classes diferentes, pois pode ser vista sob várias perspectivas, dependendo do critério a ser escolhido e enfatizado por um pesquisador. Um bom exemplo sobre a sua classificação, que é também importante para o estudo aqui realizado, é a classificação de acordo com a cumulatividade, onde os tributos podem ser cumulativos, onde ocorre a incidência sucessivamente sobre determinado item e não cumulativos, em que há incidência sucessiva mas com um sistema de compensação

para enfrentar o efeito cascata de tributação.

Há também outras classificações como de acordo com a função, com a competência, com a vinculação, com o impacto financeiro, de acordo ao objeto, com o tipo de incidência, com a natureza econômica e com a natureza jurídica.

Nesta pesquisa ficou demonstrado que para delimitar os Direito Tributário, os constituintes colocaram na Constituição princípios que o norteiam, cada um com sua importância ao dirigir a atividade estatal de tributação, os princípios e normas vão disciplinar as ações tributárias.

Deixou-se claro, pela perspectiva de vários autores, que tributos é o gênero de que são espécies os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria, e ainda o empréstimo compulsório e as contribuições sociais. Apesar que cada tributo ser submetidos a regras gerais comuns, cada um deles tem sua norma especializada que se faz importante para a diferenciação de suas espécies por ter um determinado regime jurídico.

É preciso ressaltar nesta pesquisa, que as contribuições sociais, Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), objeto deste estudo, são impostos federais, incidem sobre o faturamento das pessoas jurídicas, em importações de bens e mercadorias. O PIS se remete a financiar o sistema de seguro-desemprego e a COFINS financia a Previdência Social.

Existe diversos tributos que incidem nas receitas empresariais, uns alcançam a maior parte de suas receitas obtidas. Para a maioria dos casos, o regime de incidência é uma escolha que cabe à própria empresa, condicionada à escolha do regime de tributação de Imposto de Renda escolhido. No entanto, a legislação estabelece a adoção obrigatória do regime cumulativo para alguns setores de atividade econômica, alguns produtos, bem como para algumas receitas em especial.

O PIS e a COFINS fazem-se uma parcela importante da arrecadação federal. No último ano, por exemplo, esses dois tributos representaram de forma conjunta 20,8% da arrecadação total das receitas federais.

Atualmente, as regras do PIS e da COFINS incluem uma cobrança cumulativa, quando não há o aproveitamento de créditos dos impostos pagos em etapas anteriores o que faz incidir em todas as etapas do processo de produção ou comercialização; e outra não cumulativa, nessa ocorre o aproveitamento de créditos de impostos pagos, os custos, despesas e encargos podem ser descontados nas próximas etapas.

A acumulação de crédito do PIS e da COFINS é uma questão séria a ser tratada, pois está afetando a totalidade das empresas. E de acordo com a Nota Informativa, publicada em setembro de 2020 pelo governo federal, a incidência do PIS/PASEP e da COFINS vem apresentando distorções e assimetrias que ocasionam impactos negativos e provocando perdas na eficiência da economia. O que nos leva a perceber que a aplicação de um tributo mais justo levará a um ganho de eficiência.

Um dos efeitos negativos referentes a essa acumulação de crédito é o dano causado na economia nacional, quando se reflete no crescimento industrial pois prejudica o suporte a novos investimentos, já que as empresas elas têm o interesse de obter lucros cada vez maiores, assim garantir continuação da empresa.

De acordo com Vasconcelos (2017) em sua pesquisa, concluiu que manter outros setores no regime cumulativo também agrava as distorções, cobrar o mesmo tributo utilizando dois regimes diferentes prejudica a equanimidade de qualquer tributo.

O Brasil é considerado um dos países com uma das maiores cargas tributárias, além de ter uma legislação complexa que dificulta ainda mais o sistema tributário vigente, acarretando problemas para o país, e deixando a esperança, principalmente dos empresários, a redução da pesada carga tributária de forma legal.

De acordo com a análise realizada durante essa pesquisa, pode ser observado que a incidência do PIS e COFINS tem sido motivo de inúmeras discussões acerca do direito tributário, com evidência de uma possível reforma tributária onde seria extinto a COFINS, a contribuição para o PIS, dentre outros impostos, ou até mesmo a sua unificação, já que são, praticamente, dois impostos iguais cobrados sob a renda das empresas.

Conclui-se que uma reforma tributária no Brasil é caso de necessidade, atualmente vê-se estudos e debates a cerca dessa reforma, a legislação tributária em alguns casos, por ser complexa, acaba onerando as empresas e impossibilita o trabalho de autoridades tributárias, inúmeras vinculações de receitas por exemplo são motivos de críticas no sistema atual.

É notável que os resultados obtidos pelas empresas brasileiras estão diretamente relacionados com as políticas tributárias, o que nos afirma que uma reforma tributária e até quem sabe uma unificação do PIS e da COFINS, deixam as empresas com melhor situação financeira.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUIAR, André Brugni. **Parafiscalidade, regulação e Estado na economia globalizada**. In, DOMINGUES, José Marcos. Direito Tributário e políticas públicas. São Paulo: MP Ed., 2008.

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

ANTUNES, Leonardo. **Planejamento Tributário: Um Estudo de Caso do PIS e da COFINS Apurados pela alíquota Monofásica**. Florianópolis/SC, 2010. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294087>.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **A resistência ao pagamento de Tributos no Brasil Uma breve análise histórica e humanística**. 2004 Disponível: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=121815 acesso em 10 de abril de 2020.

BARROS, Fernanda Monteleone. **A Evolução das Obrigações Tributárias nas Constituições Brasileiras e os Reflexos no Atual Regime Tributário de Energia Elétrica**. Brasília. 2012. Disponível: https://repositorio.idp.edu.br/bitstream/123456789/243/1/Monografia_Fernanda%20Monteleone%20Barros.pdf

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3º edição. São Paulo: Lejus, 1998.

BORBA, Claudio. **Direito Tributário**. 28º Edição. Editora Método. São Paulo. 2019.

BRITO, Benner Roberto Ranzan de. **Princípio da Seletividade Aplicado ao ICMS Incidente Sobre Energia Elétrica**. Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Recife, 2010.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 9º Edição. Saraiva Educação. São Paulo. 2020.

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**, 6ª edição. Saraiva, 12/2015. Vital Source Bookshelf Online. P. 278

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 19ª edição. São Paulo, Malheiros, 2004.

CORREIA, Emanuelle Araújo. **EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO: Limitação do poder de tributar**. 2009 Disponível: https://www.diritto.it/system/docs/28896/original/Artigo_Evolucao_Historica_do_Tributo_Emanuelle_Correia.pdf. Acesso em 13 de abril de 2020.

DELGADO, Raquel Costa; MUNIZ, Veyzon Campos. **Espécies tributárias: os Efeitos dos entendimentos diversos acerca do perfil das contribuições à luz do Sistema Tributário Nacional**. 2014.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**, 9ª edição. Atlas, 06/2008. VitalSource Bookshelf Online. P. 83

EASF, Brasil. **Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. Função social dos tributos / Programa Nacional de Educação Fiscal**. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014. Disponível: http://www.gestaoescolar.diaadia.pr.gov.br/arquivos/File/pdf/def_caderno_3.pdf

FAUSTO, BORIS. **HISTÓRIA DO BRASIL História do Brasil cobre um período de mais de quinhentos anos, desde as raízes da colonização portuguesa até nossos dias**. 1996. Disponível: [https://www.intaead.com.br/ebooks1/livros/hist%F3ria/12.Hist%F3ria%20do%20Brasil%20-%20Boris%20Fausto%20\(Col%F4nia\).pdf](https://www.intaead.com.br/ebooks1/livros/hist%F3ria/12.Hist%F3ria%20do%20Brasil%20-%20Boris%20Fausto%20(Col%F4nia).pdf) Acesso em 22 de abril de 2020.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 26ª Edição. Editora Atlas. São Paulo. 2017.

INNOCENTINI, Thaís Cristina. **Capitanias Hereditárias: Herança colonial sobre desigualdade e instituições**. 2009. 57f.

JESUS, Lais Carvalho da Silva. FERREIRA, Marciara Gasparini Castro. BARCELLOS, Igor Siqueira. **Planejamento tributário e o conflito entre as leis do PIS e da CONFIS com a instrução normativa SRF nº404**. Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano 03, Ed. 10, Vol. 02, pp. 114-134 Outubro de 2018. ISSN:2448-0959

KFOURI J, Anis. **Curso de Direito Tributário**, 2ª Edição. Saraiva, 07/2012. VitalSource Bookshelf Online. P. 94

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário**. 10º Edição. Editora Impetus, 2019.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO: Uma Análise Crítica**. 2006.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. **PARA UMA COMPREENSÃO HISTÓRICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL DE 1988**, Trabalho publicado nos Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza - CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de Junho de 2010

MATOS, Maria Lúcia Bastos Saraiva. **A evolução histórica do direito tributário**. 2007. Disponível: <https://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/3931/A-evolucao-historica-do-Direito-Tributario> Acesso em 05 de maio de 2020.

MAZZA, Alexandre. **Manual de Direito Tributário**. 4º Edição. Saraiva. São Paulo. 2018.

NASCIMENTO, Carlos Valder. **Direito Tributário III: autonomia, evolução histórica e relações com outras disciplinas**. Bhaia: Edithus, 2016.

NETO, João Vicente Costa. **Contabilidade Tributária I**. Salvador, 2019.

Nota Informativa, **Simplificando o Sistema Tributário**. 30 de setembro de 2020. Disponível: <https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/notas-informativas/2020/ni-simplificando-o-sistema-tributario.pdf>

OLIVEIRA, Joice Aparecida de; GOHARA, Marcio Shinichi; SANTOS, Miriane Vanessa dos. **ICMS substituição tributária e seu impacto na formação de preços e na necessidade de capital de giro das empresas**. orientador: Luís Otávio Simões. Marília, SP, 2013. Disponível: <https://aberto.univem.edu.br/bitstream/handle/11077/1248/ICMS%20SUBSTITUI%c7%20O%20TRIBUT%c1RIA%20E%20SEU%20IMPACTO%20NA%20FORMA%c7%20DE%20PRE%c7OS%20E%20NA%20NECESSIDADE%20DE%20CAPITAL>

%20DE%20GIRO%20DAS%20EMPRESAS.pdf?sequence=1 Acesso em 13 de abril de 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 11º Edição. Saraiva Educação. São Paulo. 2020.

PÊGAS, Paulo Henrique. **PIS e COFINS**. 5º Edição. Editora Atlas. São Paulo. 2018.

PNEF - **Programa Nacional de Educação Fiscal (Brasil) Sistema tributário nacional / Programa Nacional de Educação Fiscal**. – Brasília, 2004.

RIBEIRO, Rodrigo Koehler. **O princípio da não-cumulatividade no Direito Tributário Brasileiro**. Revista de Doutrina da 4ª Região, n. 18, 25 jun. 2007.

ROSA, Guilherme Michels Cabrera. **Histórico e Influência do PIS nas Empresas**. Florianópolis/SC. Fevereiro de 2004. Disponível em: file:///C:/Users/anaca/OneDrive/%C3%81rea%20de%20Trabalho/CAP%C3%8DTULO%20III/HIST%C3%93RICO%20E%20INFLUENCIA%20DO%20PIS%20NAS%20EMPRESAS.PDF

SABBAG, Eduardo. **Direito Tributário Essencial**. 6º Edição. Editora Método. São Paulo. 2018.

SCHIMALESKI, Gustavo Mansur. **Contornos da Natureza Jurídica da Contribuição Sindical à Luz da Constituição Federal de 1988**. Curitiba, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9º Edição; Saraiva Educação. São Paulo. 2019

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado, **Manual de Direito Tributário**. 11º Edição. Editora Atlas. São Paulo. 2019.

VARSAÑO, Ricardo. **A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: anotações e reflexões**. Rio de Janeiro, 1996. Disponível: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf

VASCONCELOS, Renato Cesar Melo. **O Sistema Tributário Brasileiro e suas Perspectivas Face à Iminente Reforma Tributária**. 2002.

VASCONCELOS, Pedro Gomes. **O impacto da reforma do PIS/COFINS sobre a indústria brasileira.** Recife. 2017. Disponível: <https://repositorio.ufpe.br/bitstream/123456789/25606/1/DISSERTA%c3%87%c3%83O%20Pedro%20Gomes%20Vasconcelos.pdf>

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Introdução ao estudo do direito.** 6. ed. – São Paulo: Atlas, 2019.

WEYNE, Walda Maria Mota; AMORIM, Márcio William França; **SEFAZ: Tributo à História. Secretaria da Fazenda do Estado do Ceará.** 2006.