

**FACULDADE DE ADMINISTRAÇÃO E
NEGÓCIO DE SERGIPE-FANESE**

**MARIA CLEIDE PEREIRA SANTOS BARROS
CARMEN MARIA AZEVEDO SANTOS**

**TRIBUTOS NO BRASIL: UMA ABORDAGEM
TEÓRICA**

**ARACAJU
2008**

**MARIA CLEIDE PEREIRA SANTOS BARROS
CARMEN MARIA SANTOS AZEVEDO**

**TRIBUTOS NO BRASIL: UMA ABORDAGEM
TEÓRICA**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós Graduação da Faculdade de Administração e Negocio de Sergipe – FANESE, como pré-requisito para obtenção do Grau de Especialização em Auditoria Governamental e Contabilidade Pública.

Orientadora: Prof^a.MSc. Zuleida Cardoso Leite

**Aracaju
2008**

Santos, Carmen Maria Azevedo

Tributos no Brasil: uma abordagem teórica / Carmen Maria Azevedo Santos / Maria Cleide Pereira Santos Barros - 2008.
74 f.

Monografia (especialização) – Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe, 2008.

Orientação: MSc. Zuleida Cardoso Leite

1 Sistema Tributário 2 Provento 3 Imposto de Renda

4. Barros, Maria Cleide Pereira Santos

1. Auditoria Governamental e Contabilidade Pública II.

CDU 35.073.52/6

**MARIA CLEIDE PEREIRA SANTOS BARROS
CARMEM MARIA SANTOS AZEVEDO**

TRIBUTOS NO BRASIL: UMA ABORDAGEM TEÓRICA

Monografia como exigência para
obtenção do grau de Especialista em
Auditoria Governamental e Contabilidade
Pública, na área de concentração de
Ciências Contábeis e afins, e aprovada em
sua forma final pelo programa da
Faculdade de Administração e Negócio de
Sergipe - FANESE

Aprovada em ____/____/____

Prof^a. MSc. Zuleida Cardoso Leite

AGREDECIMENTOS

A realização deste trabalho só foi possível graças:

A Deus por nos ter concedido o dom da vida, nos iluminado e orientado nos momentos mais difíceis dessa árdua jornada.

Aos nossos pais, por terem aceitado a difícil missão de nos educar com amor e carinho, acreditando e dando força na realização dos nossos sonhos.

Aos nossos familiares: esposo, filhos, irmãos, cunhados e sobrinhos pelo grandioso apoio e carinho que por momento algum não deixou de existir.

A todos os professores que tivemos a honra de conhecê-los, registramos aqui o nosso **MUITO OBRIGADO MESTRES!**

A dignidade de uma profissão não está na remuneração que se recebe, mas no serviço que se presta, na motivação com que se faz e no amor com que colocamos cada gesto, cada olhar, cada palavra, cada ação. Como disse o grande apóstolo Paulo: o amor é o vínculo da perfeição. Fazer o melhor, nem sempre é fazer perfeito, mas será sempre fazer com amor. O amor é maior que a técnica. É a perfeição do ato.

Paulo Freire

RESUMO

Este trabalho traça um panorama histórico acerca da instituição dos Tributos no Brasil, ao abordar sua origem, implementação e evolução frente ao ordenamento jurídico brasileiro. Busca também tentar promover do ponto de vista contábil, a distinção entre os termos “renda” e “proventos”, bem como abordar os critérios orientadores da imposição fiscal, por considerá-los como desdobramentos da idéia de isonomia. Ver-se-á na segunda parte, uma explanação detalhada sobre o funcionamento deste tributo tão expressivamente dispendioso à população. Ao final, sinaliza para necessidade de observância ao princípio da capacidade contributiva, mormente quanto ao dever de se imprimir aos impostos à personalização e a progressividade de alíquotas, a fim de se cumprir a vontade constitucional, a qual defende a idéia de proporcionalidade entre a capacidade contributiva e o gravame tributário a ser suportado pelo contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: Sistema Tributário; Provento; Imposto de Renda.

LISTA DE QUADROS

1 Quadro n.º 01 Dados da Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda das Pessoas	
Físicas de jan/2008 a dez /2008.....	49
2 Quadro n.º 02 Dados da Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda das Pessoas	
Físicas de jan/2009 a dez/2009.....	49
3 Quadro n.º 03 Dados da Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda das Pessoas	
Físicas a partir de jan/2010.....	49

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	12
2 APRENDANDO TRIBUTO	14
2.1 Origem	14
2.1.1 Origem dos tributos no Brasil	16
2.2 Tributação no Brasil.....	18
2.2.1 Obrigação Tributária.....	18
2.2.2 Fato Gerador da Obrigação Tributária.....	19
2.2.3 Contribuição de fato e responsáveis da obrigação tributária	19
2.2.4 Base de Cálculo	20
2.2.4.1 Alíquota	20
2.2.5 Lançamento Tributário	21
2.3 Princípios Constitucionais Tributários.....	21
2.4 Espécies de Tributos	22
2.4.1 Imposto	23
2.4.2 Taxa	23
2.4.3 Contribuição de Melhoria	24
2.4.4 Contribuições Sociais	25
2.4.5 Empréstimos Compulsórios	26
2.4.6 Contribuições Federais	26
2.5 Principais Impostos de Competência da União.....	26
2.5.1 Imposto Sobre o Comércio Exterior.....	26
2.5.2 Imposto de Renda Sobre Proventos de Qualquer Natureza (IR).....	27
2.5.3 Imposto Sobre os Produtos Industrializados (IPI).....	28
2.5.4 Imposto Sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Imobiliários (IOF).....	29
2.5.5 Imposto Sobre a Propriedade Rural (ITR).....	30
2.5.6 Impostos Extraordinários.....	31
2.6 Principais Impostos de Competência dos Estados.....	31
2.6.1 Imposto Sobre 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 (ICMS) ...	31
2.6.2 Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)	32
2.7 Principais Impostos de Competência dos Municípios	33
2.7.1 Imposto sobre a Propriedade Territorial e Predial Urbana (IPTU)	33
2.7.2 Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)	33
2.7.3 Imposto Sobre Serviços de qualquer Natureza (ISS)	34
2.8 O Tributo nas Constituições.....	35

3 IMPOSTO DE RENDA	40
3.1 Origem	42
3.2 Os Princípios Tributários do Imposto de Renda.....	44
3.3 O fato gerador do imposto de renda	46
3.4 Conceitos de renda e proventos de qualquer natureza.....	47
3.5 Base de cálculo das pessoas jurídicas	48
3.6 Periodicidade do fator gerador	50
3.7 Tipos de contribuintes.....	51
3.7.1 Tributação das pessoas físicas.....	51
3.7.2 Tributação das pessoas jurídicas	52
3.8 Regimes jurídicos do imposto de renda	52
3.8.1 Tributação de pessoa física – rendimentos tributáveis	52
3.8.2 Beneficiários, pessoas físicas e jurídicas	56
3.9 Tributação da pessoa jurídica	60
3.9.1 Período de apuração do imposto	60
3.9.2 Base de cálculo.....	61
3.10 Pessoas Jurídicas Obrigadas à Apuração do Lucro Real	63
3.10.1 Lucro Real X Lucro Contábil.....	63
3.10.2 Lucro Líquido Contábil	63
3.11 Imposto sobre a renda anual ou opcional mensal.....	64
3.12 Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF).....	65
3.13 Alíquota do Imposto	66
3.14 Adicional do Imposto de Renda	66
3.15 Prejuízo Fiscal	66
3.16 Pagamento Mensal do Imposto com base na receita bruta	67
3.17 Suspensão ou redução do imposto mensal estimado	67
3.18 Tratamento contábil dos pagamentos por estimativa.....	67
3.19 Ajuste no lucro líquido.....	68
3.20 Adições.....	68

3.21 Exclusões.....	68
3.22 Compensações	68
3.23 Imposto de Renda na Fonte (IRRF).....	69
3.24 Provisão para imposto de renda.....	69
3.25 Incentivos Fiscais.....	69
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	71
REFERÊNCIAS.....	73

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro, enquanto um dos meios pelos quais o governo financia suas atividades é conhecido por apresentar problemas, como a complexidade, a lacuna para sonegação e elisão fiscal.

A carga tributária brasileira é volumosa, tanto para as pessoas físicas como para as pessoas jurídicas. Dentre os impostos estudados, o imposto de renda da união ao lado do imposto sobre produtos industrializados, são os de maiores relevância para a vida econômica do país, sendo que em regra geral quem possui renda e patrimônio revela maior capacidade contributiva, é o caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A abordagem teve como objetivo analisar a adversidade dos impostos no Brasil e através deste estudo, avaliar qual a carga tributária que incide sobre os contribuintes físicos ou jurídicos. Na busca pelo objetivo, procurou-se avaliar os impostos existentes nas três esferas, e verificar a ponderação dos mesmos sobre a carga tributária. Dessa forma podemos afirmar que o sistema tributário brasileiro apresenta pequeno grau de progressividade, chegando até a ser regressivo, dado o elevado nº. de tributos incidente sobre o consumo de bens e serviços. A consequência é a imposição de maior ônus àqueles que ostentam menor aptidão de contribuir às despesas do Estado, posto que em regra geral quem possui renda e patrimônio revela maior capacidade contributiva.

Utilizou-se para elaboração deste trabalho o método da pesquisa bibliográfica, cujo material consultado abrange todo o referencial já tornado público em relação ao tema estudado.

O trabalho foi dividido em duas partes. Na primeira parte foi abordado o universo tributário relacionado e comentado sobre alguns impostos e sua tipificação. Na segunda

parte, adentra-se nas questões do imposto sobre a renda e proventos das pessoas físicas e jurídicas.

2 APRENDENDO TRIBUTOS

2.1 Origem

Segundo os livros de história, a origem dos tributos é muito antiga. O homem vivia só, tendo que sobreviver com as adversidades do tempo e os perigos que enfrentavam na floresta: o frio, as tempestades, a fome, as doenças, a fúria de animais.

Diante das dificuldades que teve de enfrentar, o homem descobriu através do convívio com o outro, no domínio da natureza, a sua força. No entanto, a grande descoberta do homem foi quando ele aprendeu a conviver em grupo, repartindo com outros homens os alimentos que encontravam e unindo as forças, para juntos enfrentarem assim os perigos que o cercavam. Os mais fortes e mais valentes tinham a liderança, e estes, tornavam-se chefes dos grupos (CASTELO, 1998).

Ainda segundo Castelo (1998), os tributos surgiram como uma espécie de indenizações de guerra, em que os povos vencidos, em sinal de submissão ao povo vencedor, tinham que efetuar pagamentos em ouro, escravos ou outra qualquer modalidade. Mais modernamente, o tributo passou a ser exigido dos próprios súditos e ainda com características de submissão e servidão, só que desta vez perante o Estado.

Devido à importância do papel do líder dentro do grupo que servia para unir e dar mais força, as pessoas passaram a homenagear seu líder, oferecendo-lhe algum tributo. Supõe-se que as primeiras manifestações tributárias foram voluntárias aos líderes por seus serviços prestados.

Os tributos passaram a ser compulsórios, quando os guerreiros impunham contribuições aos vencidos de guerra, que eram forçados a entregar a totalidade ou parte de

seus bens aos vencedores como ouro, prata, obras de arte, animais, escravos, dentre outras coisas.

Segundo Pêgas(2007), na Grécia antiga, os homens eram cidadãos livres, sendo criadas leis para todos. Na Grécia, instituiu-se o tributo administrativo pelo Estado, como se conhece hoje. O tributo visava o bem da coletividade.

Castelo (1998, p.78) ainda afirma que:

[...] a força da história estava em Roma. Os romanos disciplinaram a convivência dos homens através de um código de leis. Aprenderam também com os gregos as idéias dos impostos para ir e vir, comprar e vender. Os romanos constituíram o exemplo histórico do Estado que de modo permanente buscou nas populações vencidas os recursos necessários para os seus gastos. Para manter as despesas do grande império, usaram e abusaram de seu poder para extorsão dos povos mais fracos. Inúmeros tributos revelaram a engenhosidade dos legisladores visando a obter dinheiro do povo para manter os suntuosos gastos do império.

Na concepção de Borges (2000), na Idade Média, os tributos eram cobrados como se fossem obrigações ou dádivas dos servos para com os seus senhores, como também pelo direito as propriedades e pela força militar do rei ou da nobreza feudal. Na Inglaterra, em cada condado havia agentes do rei que usavam as armas e a força para saquear os vassalos com altas taxas, apesar de o rei ter poder absoluto, para manter seus exércitos e suas guerras, foram obrigados a pedir contribuições à própria nobreza feudal, a grandes mercadores e banqueiros.

Esses senhores, no entanto, forçaram o rei abdicar de grande parte de seus poderes, que passou a ter que explicar o destino que daria aos recursos e só lançar mãos de novos tributos com a concordância do parlamento ou conselho. Originou-se aí o denominado princípio da legalidade, pelo qual somente através da autorização legislativa podem ser cobrados tributos (CASTELO, 1998, p.85).

Na França de Luís XIV, o povo e não os nobres, era quem pagavam os impostos ao rei onerado pelas constantes majorações tributárias. O Estado não buscava o bem comum, os serviços atendiam somente ao rei e aos nobres, enquanto o povo francês tinha seus direitos limitados. Sob a bandeira da liberdade, igualdade e fraternidade, toda a nação

francesa acabou por reagir violentamente, na Revolução Francesa em 1789. (BORGES, 2000).

Com a Revolução Francesa, ao final do século XVII, surgiu o conceito de Estado de Direito, consagrando a soberania popular e a separação dos poderes – Executivo, Legislativo e Judiciário. Caberia à Assembléia do Povo aprovar tanto a despesa como receita, ou seja, definir quanto e onde gastar e de quem e quanto cobrar de impostos, dando origem à instituição do Orçamento Público. (CASTELO, 1998, p. 92).

Já o Estado Moderno está ou deveria estar voltado para a realização das necessidades da população, como defesa externa, segurança interna, justiça, saúde, educação, comunicações e outras. Por tanto, o governo busca recursos junto à sociedade na maioria das vezes sob a forma de tributos.

2.1.1 Origem dos Tributos no Brasil

No Brasil a história dos tributos teve início por volta de 1500, com a chegada dos portugueses, que tomaram posse das terras e das riquezas aqui encontrada. Portanto, o primeiro tributo no Brasil foi o Pau-brasil, conhecido na época como “quinto do Pau-brasil”, que quer dizer que, cada pessoa interessada na colonização de nova terra, só teria direito, com autorização do rei. Sendo que o interessado tinha que dar a quinta parte do produto da venda da madeira para coroa. Por tanto o primeiro concessionário da Coroa Portuguesa (madeira), foi também o primeiro coletor de imposto (SANTOS; BARROS, 2005).

De acordo com Machado, (2003), em 1534 o Brasil foi dividido em 15 lotes chamados de “Capitanias Hereditárias”, onde os donatários com direito a sucessão, não eram fiscalizados, sendo o dízimo o principal tributo, direito eclesiástico, pertencente à igreja.

Versano (1998), afirma que a cobrança de tributo na forma de impostos, só começou mesmo depois que o Brasil foi dividido em Capitanias Hereditárias. Os donatários

eram obrigados a pagar ao rei de Portugal uma parte de tudo que produziam: açúcar, fumo, aguardente etc.

Com a descoberta do “Eldorado”, no século XVII na Região das Minas, os brasileiros foram obrigados a pagar ao reino português um quinto de todo ouro e das pedras preciosas extraídos na Região.

Para Machado (2003), eram cobrados ainda os “direitos alfandegários” por parte de Portugal, uma quantia em dinheiro sobre tudo que o Brasil importava ou exportava. A partir desse momento, a Colônia foi revoltando-se cada vez mais os brasileiros, pelo excesso de impostos cobrados por Portugal. Surge então no mesmo ano da Revolução Francesa (1789), o movimento da Inconfidência Mineira na Cidade de Vila Rica, hoje, Ouro Preto que deveria ocorrer no dia do “derrama”, quer dizer dia da cobrança portuguesa dos impostos em ouro.

Os brasileiros não tiveram sorte, os inconfidentes foram presos e Tiradentes enforcado, mas a partir desse movimento deixou plantada a semente da mudança.

A exploração do Brasil pelos portugueses continuou, mas, a revolta serviu para aumentar o sentimento de amor à pátria nos brasileiros, contribuindo de forma decisiva com a nossa Independência.

Com a Proclamação da Independência do Brasil livrando-se de Portugal, foram então editadas as leis que regulamentariam a cobrança dos tributos e suas finalidades sociais, que evoluíram com o passar dos anos e originaram o Sistema Tributário Nacional (STN), tendo estrutura básica definida no Código Tributário Nacional (CTN), sendo aprovado em 1966 e suas regras ditadas de forma extensa e rígida na Constituição Federal de 1988 (Op. Cit., 2003).

O atual Código Tributário Nacional (CTN), aprovado em 1966, tem como finalidade social, que todo cidadão deveria pagar seus tributos. Toda a arrecadação dos

tributos pelo Estado deveria ser convertida para o bem-estar de todos, promovendo assim, o progresso, a qualidade de vida para o nosso povo além da justiça social, iniciando de forma sistemática a tributação no Brasil.

2.2 Tributação no Brasil

Pela definição do Código Tributário Nacional (CTN) art.3º, tributo é:

... toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A Tributação no Brasil tem como estrutura básica o Sistema Tributário Nacional, definido no Código Tributário Nacional (Lei Complementar nº. 5.172/66) e suas regras ditadas de forma extensa e regidas na Constituição Federal. Dentro do que se define como tributário, existem aspectos que devem ser analisados para que se entenda a regulamentação da tributação. Assim, tem-se:

2.2.1 Obrigação Tributária

A obrigação tributária está regulamentada pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição Federal.

Segundo Bastos (1991, p. 46)

Juridicamente, uma obrigação consiste no fato de que determinada Pessoa (devedora) está obrigada a satisfazer outra (credora) de uma prestação correspondente; a entregar alguma coisa ou praticar certo ato ou, ainda, a se abster de certo ato ou fato (fazer ou não fazer) sob pena de sanção.

Na concepção de Pêgas (2007), são dois os tipos de obrigações tributárias:

- A) **obrigação principal** – esta obrigação surge com o fato gerador e será sempre de natureza pecuniária. Exemplo desta categoria tem-se, os impostos como IPTU, ICMS, Imposto de Renda ou taxa de iluminação pública;
- B) **obrigação acessória** – Neste caso é qualquer situação na forma da legislação aplicável, que representam dever administrativo para o contribuinte, ou ainda qualquer

destinação legal do produto de arrecadação. Como por exemplo, escrituração de livros fiscais e envio de declarações. (BASTOS, 1991)

Formalizada a obrigação de pagar imposto, seria necessário definir o que geraria a tributação.

2.2.2 Fato Gerador da Obrigação Tributária

Fato gerador está previsto no Código Tributário Nacional nos artigos 114 e 115. Portanto é um evento previsto em lei que, no momento da sua ocorrência, faz surgir à obrigação de pagar tributo, de fazer ou deixar de fazer algo no interesse da arrecadação ou de fiscalização.

Pode-se citar como exemplo o recebimento de salário mensal que é fato gerador do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRPF). A contratação de um financiamento é fato gerador do IOF. Ser proprietário de automóvel é fato gerador do IPVA etc.

2.2.3 Contribuinte de fato e responsável da Obrigação Tributária

Outro aspecto que faz parte da regulamentação da tributação é que o tributo é gerado, sendo o contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária, que possui relação direta com o fato gerador, isto é, obrigado a satisfazer a obrigação tributária. Por exemplo, o prestador de serviços (ISS) ou o proprietário do automóvel (IPVA).

Há dois tipos de contribuintes. O contribuinte de fato, que efetivamente suporta o ônus tributário e o contribuinte responsável, o qual a Lei determina para responder pela obrigação tributária. Porém, em alguns casos o contribuinte de fato é também o responsável, enquanto em outros, o contribuinte de fato é um e o contribuinte responsável é outro. Tem-

se como exemplo, o INSS de empregado descontado de folha em pagamento que é tributo, enquanto que o empregado é o contribuinte de fato e a empresa é o contribuinte responsável (FEBRETTI, 2005).

Em qual montante e como deve incidir o tributo, também foi definido, tendo:

2.2.4 Base de Cálculo

Partindo-se do princípio que a base de cálculo é a grandeza econômica sobre a qual se aplica a alíquota para calcular a quantia a pagar, entende-se que:

2.2.4.1 Alíquota

É o percentual definido em Lei que, aplicado sobre a base de cálculo, determinará o valor do tributo que deve ser pago.

Para Neopumuceno (2007), existem duas formas de cobranças de alíquotas. Em percentual, como ocorre na maioria das vezes, podendo-se citar como exemplo, a alíquota da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), para Empresa tributada para o lucro presumido, que é 3%; e por valor fixo, como a CIDE¹, que é cobrada na venda de gasolina sobre uma quantidade vendida por (m³), independentemente do valor da venda.

A alíquota pode ter ainda outra função importante para qualquer sistema tributário justo, que é a progressividade. No imposto de renda das pessoas jurídicas, por exemplo, existem duas alíquotas vigentes. Na concepção de Pêgas (2007, p. 49), “uma alíquota básica, aplicada a todas as empresas e uma outra, que é uma alíquota adicional de 10%, cobrada apenas daquelas empresas base de cálculo (lucro real, presumido ou arbitrado)” (Op. Cit., 2007).

¹ Contribuição sobre intervenção no domínio econômico (CIDE). É cobrado sobre a importação e comercialização de petróleo e seus derivados;

2.2.5 Lançamento Tributário

É o procedimento que corresponde ao direito do crédito tributário. É a atividade privativa da administração pública, quando declarado pelo contribuinte o seu lançamento, fica sujeito à homologação.

São finalidades básicas dos tributos, segundo Bastos (1991): Atender as exigências sociais; Arrecadar receita pública para o Estado; Servir de instrumento de política econômica.

O atual Sistema Tributário Nacional é o conjunto de princípios e normas de ordem tributária, previsto nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal do Brasil, que definem as competências dos entes tributantes, a assegurando garantias constitucionais aos contribuintes e constituem as limitações ao poder de tributar.

Existem princípios que norteiam os tributos. Estes são:

2.3 Princípios Constitucionais Tributários

Princípio da Legalidade (art. 150, I da CF/88), onde é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir ou aumentar tributos sem que a Lei os estabeleça.

É importante atentar-se para o fato de que o princípio diz claramente Lei (fonte principal) e não decreto, portaria, instrução normativa etc. (fontes secundárias).

Princípio da Igualdade (art. 150, II da CF/88), em que os entes tributantes não podem instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Não pode haver distinção em razão ou função exercida pelo contribuinte.

Princípio da Irretroatividade (art. 150, III, “a” da CF/88), pautado na proibição de cobrar tributo em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da Lei que os houver instituído ou aumentados, ou seja, só se podem cobrar tributos a partir da vigência da Lei que os houver instituído ou aumentado.

Princípio da Anterioridade (art. 150, III, “b” da CF/88), relata que não permite cobrar tributos no mesmo exercício financeiro, em que a Lei que os institui ou aumentou tenha sido publicada, isto é, a Lei deve ser anterior ao exercício em que o tributo será cobrado ou aumentado. Assim, um aumento no imposto de renda definida em Lei publicada no ano de 2007, somente terá validade a partir de 01 de janeiro de 2008.

Princípio da Proporcionalidade Razoável (art. 150, IV, da CF/88), está inserida neste princípio que é vedada a utilização do tributo, com efeito, de confisco, isto é, o tributo não pode ser maior do que uma parte razoável do patrimônio ou da renda do contribuinte.

Princípio da Personalização dos Impostos e da Capacidade Contributiva (art. 145, § 1º da CF/88), este determina que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Estes princípios são adotados de acordo com as espécies de tributo.

2.4 Espécies de Tributo

Para o Supremo Tribunal Federal (STF), as espécies Tributárias do direito pátrio são cinco – impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, empréstimos compulsórios e contribuições federais (FEBRETTI, 2005). Assim tem-se:

2.4.1 Imposto

Compõe as espécies de tributo – tem como definição segundo o CTN (art.16)

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade específica, relativa ao contribuinte.

Na Concepção de Fabretti (2005, p. 110).

[...] O imposto é de competência privativa, atribuída pela CF, ou seja, é exclusivamente da União ou dos Estados ou dos Municípios ou do Distrito Federal (Arts. 153 a 155 da CF).

Para Nogueira (1990), imposto é um tributo que o cidadão paga aos Governos Federal, Estadual e Municipal, cuja finalidade principal é custear as necessidades públicas, como por exemplo, a educação, saúde, segurança etc.

Classifica-se ainda o imposto como direto ou indireto, sendo o primeiro quando pago e recolhido aos cofres públicos pelos próprios contribuintes, como no caso do IPTU, IPVA, IR, ITBI, e ITCD. O segundo, quando pago pelo consumidor final e vem embutido no valor do produto ou serviço prestado e é recolhido aos cofres públicos por quem vendeu as mercadorias ou prestou o serviço, como o ICMS, IPI e ISS. (NOGUEIRA, 1990).

2.4.2 Taxa

Taxa é um tributo cobrado pelo Estado, ou seja, pelo Poder Público em razão dos serviços prestados às pessoas ou postos à sua disposição. (Op. Cit., 1990).

As taxas classificam-se em:

- a) **Taxas de polícia**, quando decorrem do exercício do poder de polícia, cuja atividade da administração pública limita e disciplina direito, interesse ou liberdade em razão do interesse público relativo à segurança, à higiene, à ordem e aos costumes.

- b) Taxas de serviços**, quando decorrem do serviço prestado pela administração pública que tem como função verificar as condições do local em que se pretende instalar uma indústria ou autorização para o seu funcionamento.

As taxas não podem ter base de cálculo ou fato gerador idênticos ao imposto, nem ser calculada em função do capital das empresas.

2.4.3 Contribuição de Melhoria

Como espécie tributária, é um instrumento que pela Lei n.º.172/66 no seu art. 5º do CTN dispõe; como.

O Art. 5ª descreve que os tributos são impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Portanto, essa contribuição é anterior à instituição das contribuições sociais, logo desde a edição do CTN (1966), já estava à contribuição de melhoria especificada como tributo, diferente do imposto e da taxa. O CTN diz que só podem ser cobradas se, no caso em que a obra pública, decorra da valorização imobiliária para o contribuinte (arts. 81 e 82).

Está definido no Art.81. que a contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total, a despesas realizada e como limite individual, o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

No art. 82. A Lei relativa à contribuição de melhoria observa os seguintes requisitos mínimos:

I publicação prévia dos elementos: Memorial descritivo do projeto;

Orçamento do custo da obra; Determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição; Delimitação da zona beneficiada;

Determinação do fator de observação do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas.

II fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo de sua apreciação judicial..

2.4.4 Contribuições Sociais

As contribuições sociais, como espécie tributária instituídas pelo art. 195 da Constituição Federal (CF), foi alterada pela Emenda Constitucional n.º20/1998. Na verdade essa emenda ampliou o conceito de contribuintes das contribuições sociais ampliando também as hipóteses de incidência (COELHO, 1992).

São oriundos de tributos pagos pelas empresas e trabalhadores para realização das despesas com assistência e previdência Social (SUS, aposentadoria etc.).

As principais contribuições sociais do Brasil são: O FGTS, o PIS, O PASEP e o FUNRURAL;

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido das Empresas (CSLL), contribuição de empregados, empregadores e autônomos para o INSS, calculados sobre a respectiva remuneração; e

As contribuições sobre a receita de concursos e prognósticos;

2.4.5 Empréstimo Compulsório

Outro tributo que compõe às espécies tributária, instituído pela União, através de lei complementar, para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência, e também, no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório é vinculada às despesas que fundamentou sua criação. Art. 148 da Constituição Federal.

2.4.6 Contribuições Federais

Também integra os tributos classificados como espécies tributárias.

O art. 149 da CF descreve que é competência exclusiva à União para instituir três tipos de contribuições: Sociais; de intervenção no domínio econômico; de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

São instrumentos de sua atuação nas respectivas áreas, devendo ser observadas as disposições dos artigos 146, III, e 150, I e III da CF, portanto só podem ser instituídas através de Lei Complementar atendendo dessa forma o princípio da legalidade, sendo vedada à cobrança do tributo em relação a fato gerador ocorrido antes do início da vigência da Lei que o instituiu, sendo assim respeitado o princípio da irretroatividade da lei tributária.

2.5 Principais Impostos de Competência da União

Existem outros tributos que é concedido a União administrar, entre eles tem-se:

2.5.1 Imposto sobre o comércio exterior

São chamados de impostos com função regulatória, geralmente de competência da União, servem para intervir na política econômica, cambial ou de comércio exterior. São utilizados mais como instrumentos de política econômica que propriamente para a arrecadação, por isso, se sujeitam ao princípio da anterioridade (MACHADO, 2003).

Estes são classificados segundo: o fato gerador; contribuinte; base de cálculo e alíquota. São estes:

a) Imposto de Importação de Produtos Estrangeiros:

Fato Gerador: é à entrada de produto estrangeiro em território nacional;

Contribuinte: é o importador ou o arrematante quando tratar de produtos apreendidos ou abandonados;

Base de Cálculo: é o preço normal do produto quando da importação;

Alíquotas: podem ser alterados a qualquer tempo, pelo poder executivo, desde que respeitados limites e condições fixados em Lei.

b) Imposto de Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais.

Fato Gerador: é à saída de produtos do território nacional;

Contribuinte: é o exportador;

Base de Cálculo: é o preço normal do produto quando da exportação;

Alíquotas: podem ser alterados a qualquer tempo, pelo poder executivo, desde que respeitados limites e condições fixados em Lei.

2.5.2 Imposto de Renda sobre Proventos de Qualquer Natureza (IR)

Também é de competência da União e é o imposto que incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica proveniente de renda e proventos de qualquer natureza.

Segundo Bastos (1991, p. 167)

[...] renda, para fins desse imposto, é o produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza são os acréscimos ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas não decorrentes do produto do trabalho ou do capital.

Baseado na obrigatoriedade determina que, todas as pessoas que auferirem renda devem ser tributadas, salvo as isenções previstas em Lei, critério da generalidade. Segundo o

critério da universalidade, o campo de incidência deve ser o mais abrangente possível, incidindo sobre todas as rendas e proventos, enquanto que o critério da progressividade, as alíquotas devem ser graduadas de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Este imposto possui as seguintes características:

Fato Gerador: é a renda, ou seja, o produto do capital do trabalho ou da combinação de ambos, e os proventos de qualquer natureza, assim entendidos são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda;

Contribuinte: é o titular da renda ou dos proventos;

Base de Cálculo: é o montante da renda e dos proventos tributáveis;

Alíquotas: São progressivas e variáveis para as pessoas físicas e para as pessoas jurídicas.

O imposto de renda é progressivo, na medida em que há alíquotas diferenciadas além da faixa de isenção, por isso, é dos mais importantes tributos diretos.

2.5.3 Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI)

Enquadrado em tributos que é de competência da União, trata-se de imposto sobre o consumo, embora sua incidência ocorra na etapa de industrialização, sua base está definida na Constituição Federal, que autoriza à União a cobrança de imposto sobre produto industrializado, conforme art. 153, inciso IV.

Considera-se produto industrializado, conforme a opinião de Souza (1975, p.251):

O produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo. É orientado pelo princípio da não-cumulatividade e da seletividade (as alíquotas são maiores para produtos não essenciais ou que produzam efeitos nocivos à saúde, como bebidas e cigarros).

São características do IPI descritas por Fabretti (2005):

Fato Gerador: o desembaraço aduaneiro, quando o produto for de procedência estrangeira; a saída dos produtos industrializados de estabelecimento portador, industrial, comerciante ou arrematante.

Contribuinte: é o importador ou quem a Lei a ele equiparar; o industrial ou quem a Lei a ele equiparar; o comerciante de produtos sujeitos ao imposto; o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados;

Base de Cálculo: é o valor da operação acrescido do imposto de importação é demais despesas; o valor de operação que decorrer da saída da mercadoria do estabelecimento importador industrial ou arrematante; na falta desse valor o preço corrente da mercadoria ou similar, no mercado atacadista da praça do remetente; o preço da arrematação de produtos apreendidos ou abandonados;

Alíquotas: variam em função da essencialidade dos produtos;

Não-cumulatividade: ao final de cada período de apuração o contribuinte, por mecanismo de débito e crédito deduz do imposto referente aos produtos que saíram o imposto pago relativamente aos produtos que entraram.

Anseios

2.5.4 Imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativas a Títulos ou valores monetários (IOF).

Com relação ao IOF, trata-se do imposto utilizado como instrumento de política monetária e não estar sujeito ao princípio da anterioridade. O poder executivo pode alterar suas alíquotas, para ajustá-lo á conjuntura monetária e inflacionária em cada momento, assim como a política de câmbio, respeitando os limites estabelecidos pela legislação em relação às alíquotas máximas.

São características peculiares do IOF na concepção de Bastos(1991); Febretti(2007):

Fato Gerador: depende da espécie de operação financeira. Nas operações de créditos é o valor objeto da operação; nas operações de câmbio é a efetivação da operação (trocas de moedas); nas operações de seguro é a emissão da apólice; nas operações relativas a títulos e valores mobiliários é a emissão, a transmissão, o pagamento, ou os resgates desses títulos, na forma da legislação específicas;

Contribuinte: é quem se beneficia da operação financeira;

Base de Cálculo: é o valor da operação;

Alíquotas: podem ser alteradas administrativamente em razão da política econômica do governo federal não estando sujeita ao princípio da anterioridade.

2.5.5 Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR)

Já o ITR é um imposto de apuração anual, de competência da União e tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel, por natureza, localizado fora da zona urbana, tendo como objetivo estimular a produtividade agrícola e desestimular a manutenção de propriedades improdutivas. Não incide na pequena propriedade quando explorada pelo proprietário e desde que não possua outro imóvel rural.

São características do ITR para Bastos(1991); Febretti(2007):

: **Fato gerador:** é a propriedade rural localizado fora da zona urbana do município;

Contribuinte: é o proprietário;

Base de Cálculo: é o valor da terra nua a ser fornecido pelo contribuinte em sua declaração;

Alíquotas: são variáveis, conforme percentual de utilização da propriedade, em escala constante na Lei e que leva em consideração também a área total do imóvel e sua localização geográfica no Brasil.

2.5.6 Impostos Extraordinários

A União poderá em caso de guerra externa ou sua eminência, criarem impostos extraordinários. A União pode ainda instituir outros mediante Lei complementar, desde que não tenha fato gerador nem base de cálculos idênticos aos impostos expressamente discriminados na Constituição Federal, e não sejam cumulativos.

2.6 Principais Impostos de Competências dos Estados

Impostos em que tem o Estado como o responsável em administrá-lo:

2.6.1 Imposto sobre operações relativas à Circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicações (ICMS)

Este imposto incide sobre as relações de consumo, sua principal característica é a não-cumulatividade, tendo como características. (FEBRETTI, 2007):

Fato Gerador – As operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; na prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer

via, de pessoas, bens, mercadorias e valores; por prestação de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a repetição e a ampliação (somente quando a comunicação for onerosa) etc.

Contribuinte – é aquele que promove a operação ou a prestação objeto de incidência do imposto;

Base de Cálculo – é o valor da operação de circulação de mercadoria ou da prestação de serviço;

Alíquotas - tem limites fixados pelo Senado Federal e suas reduções estão condicionadas a aprovação de todos os estados mediante convênios; variam conforme as regiões do país e de acordo com a natureza do produto;

Não-cumulatividade – ao final de cada período de apuração, o contribuinte por mecanismo de débito e crédito deduz do imposto relativo às operações que praticou o imposto já pago, em operações ou prestações anteriores.

2.6.2 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

O IPVA faz parte dos principais impostos de competências dos Estados, é o imposto sobre a propriedade de Veículos Automotores, cobrado anualmente, e não tem relação direta com prestação de serviço (asfalto em ruas, colocação de sinais, etc.), como tinha a antiga Taxa Rodoviária Unica (TRU) (BASTOS, 1991; FEBRETTI, 2007).

O IPVA é devido pelos proprietários de veículos automotores: automóveis, ônibus, caminhões, motocicletas, tratores, jet-ski, barcos, lanchas, aviões de esporte e lazer.

Distingue-se pelas seguintes características

Fato Gerador: é a propriedade de veículo automotor de qualquer espécie: automóveis, aeronaves, ônibus, microônibus, etc.

Contribuinte: é o proprietário do veículo;

Base de Cálculo: é o valor venal do veículo;

Alíquotas: diferem conforme a espécie do veículo.

2.7 Princípios Impostos de Competência dos Municípios

Faz parte dos impostos que são de competência dos Municípios

2.7.1 Imposto Sobre propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

O IPTU, para Febretti (2007), é um imposto direto que incide sobre a propriedade, a posse e o domínio útil de bem imóvel, com ou sem edificação, localizado na zona urbana do município. O imposto tem característica progressiva, de forma que possa assegurar a função social da propriedade.

Para os municípios, o IPTU é importante instrumento para melhoria, principalmente, da infra-estrutura das cidades. Suas características São:

Fato Gerador: é a propriedade de imóvel situado na zona urbana do município, como casa, prédios comerciais e industriais, lojas, terrenos e outros;

Contribuinte: é o proprietário do imóvel;

Base de Cálculo: pelo valor venal do imóvel;

Alíquotas: são estabelecidas pela Lei municipal, geralmente maior para os imóveis não edificados (terrenos).

2.7.2 Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)

Para Bastos (1991) o ITBI, gerenciado pelos municípios, o ITBI incidirá sobre a transmissão de Bens móveis e de Direitos a eles relativos, realizada inter vivos, por ato

oneroso. A instituição e cobrança do imposto cabem ao município em que estiver situado o bem. Caracterizados por:

Fato Gerador: é a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso;

Contribuinte: é aquele que está adquirindo o imóvel;

Base de Cálculo: é o valor venal do imóvel;

Alíquotas: são estabelecidas pela legislação de cada município.

2.7.3 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

Também é competência do município. O ISS atualmente é classificado pela Legislação brasileira como, um imposto sobre a circulação econômica, cujo objeto é a prestação de serviços constante na lista estabelecida pela Lei Complementar n.º 116/2003.

O ISS tem sua estrutura básica definida na Constituição Federal que estabelece:

- a) Competência aos municípios para instituir a cobrança de imposto;
- b) Prestação de serviços como fato gerador da respectiva obrigação tributária;
- c) O preço do serviço como base de cálculo do imposto;
- d) O prestador de serviço como contribuinte; e.
- e) Os serviços onerados pelo imposto municipal são definidos em lei complementar, não podendo fazer parte da lista os serviços que ficaram na competência dos estados, como os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

f) Necessidade de Lei Complementar federal para regulamentar a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Dentre suas características, tem-se:

Fato Gerador: é a prestação de serviços que não estejam compreendidos na área de incidência do ICMS;

Contribuinte: é o prestador de serviço;

Base de Cálculo: é o valor do serviço prestado;

Alíquotas: são definidas pela legislação municipal.

2.8 O Tributo nas Constituições

As Constituições do Brasil foram editadas em 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1967, 1969 (muitos consideram como uma emenda a de 1967), e 1988. O Brasil teve Constituições de várias espécies, rígida, flexível e mista etc.

A primeira Constituição do Brasil foi instituída em 25 de março de 1824, sendo a que mais tempo durou. Nela, adotou-se como forma de governo a monarquia. O Estado tinha forma de governo unitário e o poder era centralizado.

A partir de 1834, de acordo com Cassone (1994), dez anos após a promulgação da primeira Constituição, as províncias adquiriram o direito de instituírem e cobrarem qualquer tributo, desde que não reservados à coroa. As assembleias provincianas recomendavam que as receitas fossem repartidas com os municípios. Como a arrecadação era pequena nunca sobrava para os municípios.

Com a Proclamação da República em 1889, e com esse novo regime, surge à necessidade de criar uma nova forma de distribuição das receitas tributárias, mesmo assim, os municípios não foram contemplados com as rendas próprias. A União e os Estados-

membros podiam exercer a competência tributária concorrente, ou seja, podiam instituir quaisquer tributos desde que não fosse de competência de um ou outro (CASSONE, 1994).

Com relação à Constituição de 1891 esta, limitou-se às questões formais, tendo como ponto mais alto o da descentralização do poder de decidir no campo tributário. Tendo que promover a harmonia entre as duas tendências opostas, regulando a discriminação de rendas rígidas. Nesta constituição, foi definido o que caberia a União e ao Estado. Já a participação dos Municípios passou a ser cada vez menor, pois o Estado só repassava o que queria dar.

De acordo com Cassone (1994, p. 264);

Essa forma dualista de impor tributos, ou seja, competência apenas da União e dos Estados-membros durou até 1934, realmente, com a promulgação da Constituição de 16 de julho de 1934, os municípios passaram a ter o poder de instituir e arrecadar tributos além dos que cabiam a União e aos Estados, trazendo-lhes maior conforto.

A Constituição de 1934 foi a que durou menos, mas trouxe o mandado de segurança para defender o direito de responder á justiça em liberdade chamado de habeas-corpus. Com relação aos tributos aumentou consideravelmente os de competência da União. Os tributos de maior arrecadação, ou seja, os que mais enchiam os cofres públicos foram outorgados para União. Para os Estados, ainda coube uma boa parcela de tributos. Já os Municípios foram contemplados apenas com uma pequena parcela e de menor relevância e produtividade fiscal, mas apesar disto os municípios passam a ter competência exclusiva sobre determinados tributos. A partir daí então, formam tríplice de discriminação de rendas, ou seja, a União, os Estado e os Municípios passam a ter competência para impor tributos (CASSONE, 1994).

Convém ressaltar que o Brasil, nesse período, atravessava uma fase de transição e de grandes preocupações políticas. Foi um período de dificuldades financeiras, a crise do

café persistia, as dívidas externas continuavam, o desemprego e as lutas políticas, enquanto que os problemas econômicos do país eram deixados para segundo plano.

A Constituição de 1937 foi considerada flexível, alterável por maioria ordinária e ficou conhecida como “Constituição do Estado Novo”.

Com a Constituição de 1937, voltou à idéia centralizadora no campo tributário. Foram retirados certos impostos dos Estados e dos Municípios como, por exemplo, o imposto sobre o consumo de combustível de motor a explosão, o imposto cedular sobre a renda de imóveis rurais, trazendo a unificação dos impostos de consumo e de renda na área da União. Um momento político que objetivava colocar uma soma de poderes nas mãos do Executivo. Essa nova Constituição deu ao Presidente autoridade suprema, estabeleceu o predomínio do executivo sobre os demais poderes e o chefe da nação passou a governar por meio de Decretos-lei.

Segundo Borges, (2000, p. 185),

[...] no regime da Constituição de 18 de setembro de 1946, permanece a forma tríplice de distribuição da competência tributária consagrada na constituição de 1934, houve também o reconhecimento de que as fontes das receitas tributárias dos Municípios eram insuficientes para as suas necessidades, destinando-lhes cotas de impostos arrecadados pela própria União e pelos Estados.

Ainda segundo Borges (2000), a Emenda Constitucional n.º 5 de 21 de novembro de 1961, os seguintes impostos passam a integrar a receita do Município: o Imposto Territorial Rural (ITR), que era de competência exclusiva dos Estados; o imposto de Transmissão “inter vivos” que era privativo dos Estados passa então para os Municípios. Porém com o advento da Emenda Constitucional n.º 10 de 09 de novembro de 1964, esta competência passa a ser da União.

A Emenda Constitucional n.º 18 de 1º de dezembro de 1965, exclui vários tributos, substituído por outro semelhante ou não da competência dos três níveis da

federação, União, Estados e Municípios. Os impostos do selo Federal, Estadual e Municipal foram substituídos pelo imposto sobre operações financeiras no âmbito Federal.

Com as transformações na legislação tributária, criada através da Emenda Constitucional n.º 18 em que as medidas só passaram há vigora dois anos depois, ou seja, em janeiro de 1967, para adaptação da União, Estado e Municípios ao novo sistema tributário. Sendo a única exceção o imposto de importação, este passou a vigorar a partir da data da promulgação da emenda, isso porque o interesse para a política econômica da União era grande e não podia esperar dois anos.

Após, a promulgação da Constituição de 24 de janeiro 1967, a Emenda Constitucional de que trata o parágrafo anterior, fora inserido a esta que passou a constituir o capítulo denominado “Do Sistema Tributário”.

Segundo Baleeiro, (1978), essa foi a primeira Constituição brasileira que disciplinou as regras constitucionais tributárias. O Sistema Tributário Nacional (STN) passou a compor-se de impostos, taxas e contribuições de melhorias e suas regras estavam na Constituição Federal como regras básicas, em Leis Complementares, em Resolução do Senado, e nos limites das respectivas competências em leis federais, estaduais e municipais.

No Brasil, como em toda história da repartição tributária, a União ficou com o poder de tributar, somatizando no seu leque de tributos, os de maior arrecadação.

Na Emenda Constitucional n.º 1 de 1969, não houve alteração e os impostos continuaram sendo discriminados da mesma forma no Sistema Tributário Nacional.

Na concepção de Martins (1990, p. 84),

[...] na Constituição Federal de 1988, o artigo 145 inaugura o Sistema Tributário Nacional, outorgando às pessoas Políticas de direito Público interno (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), competência impositiva para a instituição de impostos, taxas e contribuições de melhoria.

Com as promulgações das Constituições é importante entender alguns instrumentos utilizados na política tributária.

Constituição: é a Lei básica, fundamental do Estado de Direito. Ela o constitui e estrutura. Define poderes e competências. Traça as diretrizes políticas, sociais e econômicas por ele adotadas;

Emendas à Constituição: Tem como função mudar parte da Constituição;

Leis Complementares à Constituição: têm como função complementar dispositivos da constituição;

Leis Ordinárias: São Leis comuns federais, estaduais e municipais;

Medidas Provisórias: é a Emenda Constitucional que da nova redação a artigo da CF;

Leis Delegadas: São Leis elaboradas pelo presidente da República, sobre determinada matéria, por autorização do Congresso Nacional;

Decreto legislativo: Tem por função promulgar a lei que não dependa de sanção do executivo, e.

Resoluções: São leis feitas pelo senado.

3 IMPOSTO DE RENDA

A justiça fiscal é um assunto que preocupa e domina toda a literatura sobre finanças públicas. A ênfase quanto ao princípio de justiça a ser aplicado ao longo dos anos tem sido muito discutido quanto a sua forma de aplicação. No início, a recomendação a respeito da repartição do ônus fiscal evoluiu para uma crescente preferência pela aplicação do critério da capacidade contributiva, como norma para mais justa repartição do ônus tributário entre a população. Isto quer dizer que a Justiça fiscal deixava de ter uma conotação puramente financeira, para assumir uma dimensão nitidamente social².

Pode-se observar que o conceito de justiça fiscal confunde-se que trata com igualdade os contribuintes iguais, ao mesmo tempo em que garante que contribuintes desiguais sejam diferenciados segundo alguns critérios estabelecidos³, com noções de equidade na distribuição da carga tributária onde a contribuição deve variar diretamente em função da respectiva capacidade. Uma repartição justa dos encargos com o financiamento das atividades do governo, neste caso, seria obtida na medida em que a contribuição individual variasse diretamente em função da respectiva capacidade. Isto é, a medida, em que a capacidade de contribuição fosse medida pelo nível de renda. Esse critério implicaria, portanto, em admitir que a situação ideal, do ponto de vista de justiça na tributação, seria aquela em que o montante do imposto pago variasse de acordo com a variação na renda

² ANDRADE, Daniel Carvalho Monteiro de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <jus.2.uol.com.br>. Acesso em 15 jan 2008

³ CALDAS, Eduardo de Lima. Justiça tributária e fortalecimento do município. 2006. Disponível em: <www2.fpa.or.br/portal/modules/news/article.php>. Acesso em 7 de março 2008

individual, ou seja, o imposto direto sobre a renda pessoal dos indivíduos seria encarado como a forma ideal de tributação⁴.

Assim, os indivíduos seriam tributados pela sua capacidade contributiva, e o imposto sobre a renda pessoal daria ao contribuinte noção exata do montante de sua contribuição para o financiamento dos encargos do governo, assim sendo, o Estado constituiu um mecanismo automático de controle do processo na atividade econômica (COSTA, 2003).

Segundo o governo, o custo administrativo do Imposto sobre a Renda é substancialmente mais elevado, do que a forma indireta de tributação, tendo em vista o grande número de contribuintes, a fragilidade dos instrumentos de arrecadação e a necessidade constante de aperfeiçoamento na administração fiscal a fim de diminuir consideravelmente a inadimplência (FEBRETTI, 2005).

Em resumo, o imposto sobre a renda é de grande importância na vida econômica moderna, como fonte de arrecadação e como função econômico-social a cumprir.

Neste sentido, Silva (1974, p. 36), afirma que o imposto sobre a renda:

E o imposto mais importante e é o mais rentável do sistema tributário nacional; na sua concepção entram toda disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, assim como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas e jurídicas; 'é um imposto que, além de captar receita adequada É o imposto mais importante e é o mais rentável do sistema tributário nacional; na sua concepção entram toda disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, assim como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país', mas não tem sido assim entre nós, pois sua administração fá-lo incidir mais onerosamente sobre as classes média-baixa e média-alta do que as classes de rendas mais elevadas. É informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, e não incidirá nos termos e limites fixados em lei.

⁴ ANDRADE, Daniel Carvalho Monteiro de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <jus.2.uol.com.br>. Acesso em 15 jan 2008

3.1 Origem

No mundo o surgimento do Imposto de Renda não tem um período exato de registro, de qualquer forma há quem diga que já em Roma e Atenas existia Imposto de Renda, outros afirmam que o tributo surgiu em Florença sob o nome de Décima Scalata.

Entretanto, existe um consenso com relação à história moderna do Imposto de Renda, que teve sua origem na Grã-Bretanha, onde um dos seus precursores Henry Tilbery, em pleno século XVIII, nos ensina que esse imposto teve diversas formas de imposição sobre a renda consumida, ou seja, sobre a posse de carruagens, cavalos, imóveis, relógios. O Imposto de Renda na sua acepção clássica surgiu exatamente em 1799, sendo Willim Pitt quem o institui para contribuir no financiamento da guerra contra a França (NEVES e VICECONTI, 2007).

Na concepção de Febretti (2005), depois do seu surgimento o Imposto de Renda passou por três fases: Instituído como imposto de guerra; Instituído em períodos de dificuldades financeiras; e Instituído Permanente.

No Brasil, o Imposto Geral sobre a renda foi instituído em 1922, por meio de Lei nº. 4.625 de 31/12/22 “Lei do Orçamento”, que o regulava amparada na Constituição de 1891, com base na competência da União e dos Estados (art. 12) para criar impostos.

Apesar de ter sido criado em 1922, a arrecadação do novo tributo deveria começar no ano de 1924. Contudo um ano antes de sua efetiva instituição aprovou-se a Lei nº 4.783, de 31/12/1923 e efetuou-se uma emenda na Lei nº 4.625/22, ou seja, ficou regulamentado que os rendimentos seriam classificados em quatro categorias que são: o comércio e

indústria; capitais e valores mobiliários; salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração; exercício de profissão não comercial⁵.

Com a criação do Estado Novo do Governo de Getúlio Vargas, e a promulgação da Constituição de 1934, o Imposto de Renda passou a ser Constitucional e sua competência impositiva, ficou sendo da União. No ano de 1937, ainda no Governo de Getúlio Vargas, surge a nova Constituição e faz uma pequena alteração na redação da Carta de 1934 (FEBRETTI, 2005).

Durante alguns anos o Imposto de Renda sofre diversas alterações impostas por Lei, outras vezes por Decretos (instrumentos não formais), na tentativa da implantação e consolidação desse tributo no país. No ano de 1943, a arrecadação do imposto sobre a renda atingiu cerca de 35% da receita tributária do Governo Federal⁶

Com o governo democrático e o fim da ditadura de Vargas, foi promulgada uma nova Constituição Federal, ou seja, a Carta de 1946, onde mais uma vez a redação com relação ao Imposto de Renda é modificada. Em 1954, foi introduzido na legislação o sistema de desconto na fonte incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado.

Com o golpe militar, vem à nova Constituição de 24/01/1967, o Sistema Tributário passa a ter capítulo específico. Dois anos mais tarde veio à emenda constitucional de nº. 1/1969 e mais uma vez ocorre mudança na redação, onde não era tributado ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos⁷.

⁵ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O surgimento mundial do imposto de renda: breve histórico no Brasil. 2002. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/surgimento-ir.htm>>. Acesso em: 7 fev 2008.

⁶ ANDRADE, Daniel Carvalho Monteiro de. Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Disponível em: <<http://www.jus.2.uol.com.br>>. Acesso em 15 jan 2008.

⁷ idem

Foi, todavia, com a Constituição de 1934, que o imposto de renda ingressou no rol dos tributos privativos da União, se elevando quanto à exigência ao plano constitucional. Em 1966 com a Lei nº. 5.172 é instituído o Código Tributário Nacional, estabelecendo em seu art. 43 que:

O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A Constituição Federal de 1988 veio outorgar à União competência para instituir o imposto de renda, em seu art. 153, III, não obstante, conferindo também aos Estados e Distrito Federal o poder de instituir adicional de até 5% do que for pago à União, a título de imposto de renda, “incidente sobre lucro, ganhos e rendimentos de capital” (art.155, II); esse adicional, todavia, foi extinto a partir de 1996, conforme estabelecido na Emenda Constitucional nº 03/93.

Para melhor compreensão, é importante ressaltar os princípios tributários que norteiam o imposto de renda, que são:

3.2 Princípios Tributários e o Imposto de Renda

O Sistema Tributário Nacional subordina-se a diversos princípios que configuram garantias constitucionais e segurança jurídica aos contribuintes. O imposto de renda, além de obedecer aos princípios constitucionais gerais, como o da legalidade, da retroatividade, da anterioridade, o da igualdade, está também submetido a princípios específicos, previsto no artigo 153, § 2º, I, da carta política, quais sejam, o da generalidade, da universalidade e da progressividade.

Quanto ao **Princípio da Generalidade**, pode se dizer que o imposto de renda deve incidir sobre todas as rendas auferidas pelos contribuintes no período base, ou seja, respeitado igualmente o princípio da capacidade contributiva e excetuados os casos de isenção, os quais devem ser devidamente justificados em fase dos princípios constitucionais.

Já o **Princípio da Universalidade** decorre do princípio da isonomia. Toda renda ou provento será objeto de imposto, como regra geral, afastados quaisquer privilégios. Com exceção apenas do que diz respeito às desonerações tributárias, nos termos do artigo 150, VI, a, b, c, d, da Constituição Federal.

Outro **Princípio é o da Progressividade**, que também decorre do princípio da isonomia. Está relacionado com os princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Este princípio determina a existência de diversas alíquotas para o imposto sobre a renda, de acordo com a faixa de renda do contribuinte. Assim o valor a ser pago a título de imposto de renda oscila não somente com a variação da base de cálculo mais também com a variação da alíquota, ou seja, quanto maior a renda do contribuinte, maior será a base de cálculo do tributo é igualmente, maior será a alíquota sobre ela incidente.

Sabe-se que, há exceções na sujeição destes princípios. Neste sentido, a própria constituição exclui da incidência do imposto de renda diversas situações, onde se compreende além da imunidade recíproca, que impede a União de tributar renda dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (art.150, VI, a), a imunidade tributária dos templos de qualquer culto, os partidos políticos, as entidades sindicais dos trabalhadores e as instituições de educação e de assistência social (art. 150, VI, b, c, e § 4º). Outra exceção aos princípios consta do art. 153, § 2.º, II, da Constituição Federal, atinente a aposentados e pensionistas. Neste dispositivo há exclusão da incidência do imposto de renda sobre os proventos da aposentadoria.

Será analisado a seguir, o que gera o imposto de renda:

3.3 O Fato gerador do imposto de renda

O imposto de renda defluiu da previsão constitucional, assim como da definição contida na norma do art. 43 do CTN e tem como fato gerador a renda e proventos de qualquer natureza. A ocorrência do fato gerador é que faz criar a relação jurídica entre o poder tributante e o contribuinte, fazendo nascer à obrigação tributária de pagar para este, e a de arrecadar para a Fazenda.

A definição mais ampla e precisa, do Código Tributário Nacional, estabelece que o fato gerador desse imposto seja a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, cuidando, ainda, de definir o que seriam renda e proventos (FABRETTI, 2005).

Aquisição é o ato de adquirir, ou seja, adquirir neste caso significa torna-se possuidor de, alcançar, conseguir, obter, ganhar, passa a ter, buscar. Enquanto que, disponibilidade é a qualidade daquele ou daquilo que está disponível, de que se pode dispor, ou usar por qualquer forma. Disponível é também usado como sinônimo de livre, desembaraçado, desimpedido, daquilo que se pode negociar e transferir livremente para outrem (NEVES e VICECONTI, 2007).

Disponibilidade econômica é identificada pela doutrina tradicional, como sendo renda já percebida ou adquirida, renda efetivamente percebida, renda auferida, *fruto já colhido*.

A disponibilidade jurídica por sua vez seria a renda produzida, mas não percebida, representativa de um crédito exigível ou *fruto pendente e não colhido ainda*.

Desse modo, a referencia à disponibilidade econômica ou jurídica presta-se a qualificar objeto da ação, ou seja, a renda. Aquilo que se adquire não é, pois, a disponibilidade, mas a renda. Realiza o fato gerador alguém que adquira renda (disponível).

Para melhor compreensão, será analisado o conceito de renda e proventos.

3.4 Conceitos de renda e proventos de qualquer natureza

O Conceito de renda e proventos de qualquer natureza está regulamentado através da norma do art.43, I e II do CTN, já anteriormente transcritos.

De acordo com Latorraca (1992, p. 48).

O sentido vulgar de renda é o produto do capital ou trabalho, e o termo é usado como sinônimo de lucros, juros, alugueis proventos ou receitas. A expressão proventos é empregada como sinônimo de pensão, crédito, proveito ou lucro. No sentido vulgar, tanto a expressão renda quanto a proventos implica idéia de fluxo, de qualquer coisa que entra que é recebida. Essa conotação justificaria, por si só, a afirmação de que as concepções doutrinárias de renda pessoal que melhor se ajustam ao nosso sistema constitucional são rendas de fluxo, e não de acréscimos (acumulação) de poder ou de patrimônio líquido.

Diante do exposto, pode-se dizer que na conceituação de renda, tomam-se como critérios definidores a “fonte” e o “acrécimo patrimonial”. Podendo, pois, considerar como renda o acréscimo do valor pecuniário entre dois momentos. O primeiro, é o resultado oriundo da fórmula receita menos despesas, ou seja, o rendimento poupado acrescido da renda consumida. No segundo momento será o valor pecuniário da operação qualificado no primeiro momento, menos dedução e abatimentos admitidos em lei (FEBRETTI, 2005).

No que diz respeito à norma do art. 43 do CTN, renda tem sentido restrito (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e provento tem sentido residual (outros acréscimos patrimoniais, não decorrente do capital nem do trabalho).

Apesar da conceituação do texto legal, a palavra proventos é mais abrangente que a palavra renda, pois capital e trabalho também geram proventos ou proveitos, ainda que com designações específicas (alugueis juros, salários e honorários, etc.).

Este imposto tem o valor definido sobre o qual este incide, assim tem-se:

3.5 Base de cálculo das pessoas jurídicas

É no art. 44, do CTN, que define ser o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos, a base de cálculo sobre o qual incide o imposto de renda, deixando à lei ordinária o cuidado de definir e precisar aplicação dessas bases de cálculo.

Lucro real é o lucro contábil líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, determinado a partir das demonstrações financeiras levantadas com base em escrituração efetuada com observância das leis comerciais e fiscais (Lei 1.598/77, **RIR 99 - dec.3000**).

Lucro presumido e lucro arbitrado são os determinados mediante utilização de pagamentos legais e regulares, observadas as condicionantes legais, com o objetivo de propiciar uma forma de tributação simplificada (lucro presumido) ou propiciar ao fisco condições de definir a matéria tributável, quando imprestável a contabilização ou esta não observar condições legais, ou ainda, não for apresentada às autoridades fiscais (lucro arbitrado).

O lucro arbitrado é fixado mediante a aplicação de critérios legais em hipóteses nas quais, a empresa não tenha registro contábeis confiáveis, enquanto que o lucro presumido constitui um regime simplificado em que o lucro é calculado mediante a

aplicação de certos percentuais sobre a receita bruta, dispensada a completa escrituração contábeis de suas operações.

Quanto às pessoas físicas, a regra da legislação é a tributação da renda real apurada à vista dos rendimentos efetivamente percebidos e de certas despesas efetivamente suportadas pelo contribuinte, não obstante algumas presunções geralmente admitidas, via de regra em valores ou percentuais fixos.

A base de cálculo como expressão de grandeza da materialidade do fato gerador, consiste, portanto, no montante da renda ou dos proventos adquiridos.

A Tabela progressiva expressa em reais, utilizadas para a tributação das pessoas físicas e jurídicas segue a seguinte sistemática:

Quadro nº.1. Dados da Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda das. Pessoas Físicas. Janeiro/2008 a Dezembro/2008

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.372,81	-	-
De 1.372,82 até 2.743,25	15,0	205,92
Acima de 2.743,25	27,5	548,82

Nota: Dedução por dependente: R\$ 137,99

Quadro nº.2. Dados da Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda das. Pessoas Físicas. Janeiro/2009 a Dezembro/2009

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.434,59	-	-
De 1.434,60 até 2.866,70	15,0	215,19
Acima de 2.866,70	27,5	573,52

Nota: Dedução por dependente: R\$ 144,20

Quadro nº.3. Dados da Tabela Progressiva Mensal do Imposto de Renda a partir Janeiro/2010
Pessoas Físicas.

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.995,70	15,0	224,87
Acima de 2.995,70	27,5	599,34

Nota: Dedução por dependente: R\$ 150,69

Este imposto obedece à periodicidade, conforme descrição abaixo:

3.6 Periodicidade do fato gerador

Na concepção de Fabretti (2005), a natureza do imposto de renda leva que a renda tributável deva ser medida em períodos de tempo, dentro dos quais se possam apurar o montante dos acréscimos patrimonial tributável, para cuja formação é considerada os ingressos brutos, subtraídos dos dispêndios necessários à percepção da renda e de certas despesas que, embora não ligadas diretamente à produção de rendas.

O período de formação de renda tributável não pode ser curto, sob pena de prejudicar a personalização do tributo e a adequação à capacidade contributiva; por outro lado o período também não pode ser longo, comprometeria o fluxo da receita tributária do Tesouro.

Segundo Pêgas (2007), O fato gerador do imposto de renda é por definição legal um fato periódico, ou seja, não resulta de um único ato, em determinada data. Ele desenvolve-se durante todo ano-calendário. Assim, o resultado econômico final só é conhecido no encerramento do exercício, de conformidade com as leis comerciais.

A partir da Lei nº 9.430/96 foi adotado o período de apuração trimestral, ou seja, apesar de o fato gerador do imposto de renda ser complexo e só perfazer no encerramento do

ano-calendário, o imposto passou a ser devido trimestralmente e, conseqüentemente, a base de cálculo também deve ser apurada no final de cada trimestre.

Findo o período, desde que tenha ocorrido a aquisição de renda, ter-se-á aperfeiçoado o fato gerador do tributo e nascido a obrigação tributária. O montante da renda produzida no período, apurado de acordo com as prescrições legais, este imposto é determinado pela aplicação da alíquota sobre o que se define por base de cálculo em real (FEBRETTI, 2005).

Definido o imposto, será analisado quais são os contribuintes fazem parte do contexto.

3.7 Tipos de contribuinte

Com base no art. 45 do CTN, o contribuinte é o titular da disponibilidade da renda ou provento, ou seja, a pessoa física (indivíduos) ou jurídica (sociedades e negociantes individuais). A lei pode, ainda, atribuir essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores da renda ou proventos tributáveis.

A lei atribuí ainda, à fonte pagadora da renda ou provento tributável a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Pode-se afirmar que existem dois tipos de contribuintes sobre o qual incide a tributação. Tendo:

3.7.1 Tributação das pessoas físicas

Neste, o imposto de renda incide sobre os rendimentos do capital, do trabalho e da combinação de ambos. No caso das pessoas físicas, são tributados todos os rendimentos

oriundos do trabalho, aluguel, de pensão alimentícia, de aplicações financeiras e demais proventos definidos em lei.

3.7.2 Tributação das pessoas jurídicas

O sistema constitucional não exige que as pessoas jurídicas sejam tributadas como contribuintes autônomos. Mas, também não impede.

A incidência de impostos na própria empresa permite adequação do tributo à capacidade financeira da empresa; a tributação na pessoa física teria que depender da distribuição efetiva do lucro para os sócios, a fim de que estes tivessem recursos para recolher o tributo; com isso, o imposto sobre os lucros retidos ou capitalizados ficaria postergado por prazo indeterminado. No entanto, as pessoas jurídicas são mais facilmente fiscalizáveis, pois são em número menor do que o dos sócios e têm sistemas de contabilização dos resultados, exigidos pela legislação comercial, que se prestam também para fins fiscais, de acordo com as exigências da Lei tributária (NEVES; VICECONTI, 2007).

3.8 Regimes Jurídicos do Imposto de Renda

Quanto aos regimes que norteiam o Imposto de Renda tem-se:

3.8.1 Tributação de pessoa física – rendimentos tributáveis na declaração, segundo a Série de Manuais Práticos da COAD⁸.

No contexto da tributação da pessoa física têm-se os seguintes rendimentos a considerar.

⁸ Centro de Orientação, Atualização e Desenvolvimento (COAD). – Informações contábeis, trabalhistas e jurídicas.

1. Rendimentos do trabalho

Estes rendimentos estão sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, os rendimentos do trabalho assalariado, pagos por pessoas físicas ou jurídicas. Calculado com base na Tabela Progressiva do Imposto vigente no mês do pagamento. (Decreto 3.000, de 26.3.99 – RIR/99, artigos 620, 624 a 626, 635 a 644; Lei 11.119, de 25.5.2005; Lei 11.311, de 13.06.2006; Medida Provisória 340, de 29.12.2006).

Incidência do Imposto tem-se: Salário; Indenização sujeita à tributação; Ordenado; Vencimento; Provento de aposentadoria reserva ou reforma; Pensão civil ou militar; Soldo; Pro labore; Remuneração indireta; Retirada; Vantagem; Subsídio; Comissão; Corretagem; Benefício da Previdência Social, privada (renda mensal ou prestação única), do Plano Gerador de Benefícios Livre (PGBL) e do Fundo de Aposentadoria Privada Individual (FAPI); Remuneração de Conselho Fiscal e de Administração; Remuneração de diretor e administrador de pessoa jurídica; Remuneração de empresário; Gratificação e participação dos dirigentes no lucro; Demais remunerações decorrentes de vínculo empregatício, recebidos por pessoas físicas, no país; Rendimentos efetivamente pagos ao sócio ou ao titular de pessoa jurídica optante pelo SIMPLES, a título de pro labore, aluguel e serviço prestado; Participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa (CARDOSO e DIAS, 2006).

2. Rendimento de alugueis e Royalties

Os rendimentos tributáveis na declaração de alugueis e royalties pagos por pessoa jurídica e pessoa física, estão sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte, calculado com base na tabela progressiva de imposto, vigente no mês do recebimento do alugueis ou

royalties pelo beneficiário. (Decreto 3.000, de 26.3.99 – RIR/99, artigos 49, 52, 53, 631, 632, a 682 a 685; Lei 11.119, de 25.5.2005; Lei 11.311, de 13.06.2006; Medida Provisória 340, de 29.12.2006).

Segundo Neves e Viceconti (2007), aluguéis são classificados como todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso ou exploração de bens corpóreos e direitos, tais como:

Aforamento, locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento, direito de uso ou passagem de terrenos, seus acréscidos e benfeitorias, inclusive construções de qualquer natureza;

Locação ou sublocação, arrendamento ou subarrendamento de pastos naturais ou artificiais, ou ambos de invernada;

Direito de uso ou aproveitamento de águas privados ou de força hidráulica;

Direito de uso ou exploração de películas cinematográficas ou de videoteipe;

Direito de uso ou exploração de outros bens móveis de qualquer natureza;

Direito de exploração de conjuntos indústrias

Royalties classificam-se os rendimentos decorrentes do uso, fruição ou exploração de direitos, tais como:

De colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

De pesquisar e extrair recursos minerais;

De uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

Autorais, salvo quando recebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra;

O produto de alienação, a qualquer título, de marcas de indústria e de comércio, e de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação.

Vale ressaltar que não é considerado como royalty o pagamento do custo de máquina, equipamento ou instrumento patenteado.

Rendimentos Equiparados são como alugueis ou royalties. São considerados também, todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos, além dos mencionados anteriormente, tais como:

As importâncias recebidas, periodicamente ou não, fixam ou variáveis, e as percentagens, participações ou interesses;

Os juros, comissões, corretagens, impostos, taxas e remunerações dos trabalho assalariado e autônomo ou profissional, pagos a terceiros por conta do locador do bem ou do cedente dos direitos;

As luvas, prêmios, gratificações ou quaisquer outras importâncias pagas ao locador ou cedente do direito, pelo contrato celebrado;

As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se, de acordo com o contrato, fizerem parte da compensação pelo uso de bens e direito;

Preço de compra de imóveis ou benfeitorias, ou qualquer outro bem locado ou cedente.

E regimentado que não há incidência do Imposto de Renda na fonte quando se tratar de alugueis pagos por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica.

3 Rendimentos do trabalho não assalariado

Considera-se trabalho não assalariado, àquele realizado sem vínculo empregatício, ou seja, a prestação de serviços efetuada por autônomos. (Decreto 3000- de 26/03/99- RIR/99).

4 Condenações Judiciais – Justiça do Trabalho

Incide sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão ou acordo homologado pela Justiça do Trabalho, inclusive juros e atualização monetária. (Decreto 3000- de 26/03/99- RIR/99).

5 Declaração de Dependentes

Consideram-se ainda, rendimentos tributáveis na declaração, os dependentes de pessoa física, para fins da legislação do Imposto de Renda:

- a) o cônjuge;
- b) o companheiro ou a companheira, desde que haja vida em comum por mais de cinco anos, ou por período menor, se da união resultou filho;
- c) a filha, o filho, a enteada ou o enteado, até 21 anos, ou de qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- d) menor pobre, até 21 Anos, que o contribuinte crie e eduque e do qual detenha guarda judicial;
- e) o irmão, o neto ou bisneto, sem arrimo dos pais, até 21 anos, desde que o contribuinte detenha a guarda judicial, ou de qualquer idade, quando incapacitado física ou mentalmente para o trabalho;
- f) Os pais, os avós ou bisavós, desde que não auferam rendimentos, tributáveis ou não, superiores ao limite de isenção mensal da tabela Progressiva do Imposto;
- g) Os absolutamente incapazes assim considerados os menores de 6(seis) anos, os que, por enfermidade ou deficiência mental, não tiverem o necessário discernimento para a prática dos atos da vida civil e os que, mesmo por causa transitória, não puderem exprimir sua vontade, dos quais o contribuinte seja tutor ou curador.

Os dependentes citados nas letras “c” e “e” poderão ser assim considerados, até 24 anos de idade, desde que estejam cursando estabelecimento de ensino superior ou escola técnica de segundo grau.

3.8.2 Beneficiárias Pessoas Físicas e Jurídicas

Destaca-se ainda, no rol dos rendimentos tributáveis, as situações de incidência do Imposto de Renda na fonte sobre os pagamentos cujos beneficiários poderão ser tanto pessoas físicas ou jurídicas.

Nesta classificação tem-se:

1 Mútuos

Definido como o empréstimo de coisas fungíveis. O mutuário é obrigado a restituir ao mutuante, o que dele recebeu em coisas do mesmo gênero, considerando a qualidade e quantidade.

Quando o objeto do empréstimo é dinheiro, equiparam-se a aplicações financeiras de renda fixa para fins de incidência do Imposto de Renda (CARDOSO e DIAS, 2006).

2 Prêmios em Geral

Também classificados como beneficiárias pessoas físicas e jurídicas, constam os prêmios em geral, inclusive os distribuídos mediante concursos, sorteios e competições,

também estão sujeitos à retenção do Imposto de renda na Fonte conforme Neves e Viceconti (2007) a seguir:

Prêmios em Bens e Serviços – prêmios distribuídos, sob a forma de bens e serviços, através de concursos e sorteios de qualquer espécie, sujeitam-se ao IR/Fonte, alíquota de 20%.

Prêmios e Sorteios em Geral - estão sujeitos à incidência do IR/Fonte, à alíquota de 30%, exclusivamente na fonte:

Os lucros decorrentes de prêmios em dinheiro obtidos em loterias, inclusive as instantâneas;

Os prêmios em concursos de prognósticos desportivos, qualquer que seja o valor do rateio atribuído a cada ganhador.

Prêmios de Proprietários e Criadores de Cavalos de Corrida – estão sujeitos às incidências do IR/Fonte à alíquota de 15%, os prêmios pagos aos proprietários e criadores de cavalo de corrida, pessoas físicas ou jurídicas.

Títulos de capitalização – sujeitam-se à incidência do IR/Fonte os benefícios líquidos resultantes da amortização antecipada, mediante sorteio, dos títulos de capitalização e os benefícios atribuídos aos portadores dos títulos de capitalização nos lucros da empresa emitente. As alíquotas de 30% sobre pagamento de prêmios em dinheiro, sem amortização antecipada; 25% benefícios líquidos resultante de amortização antecipada; e 20% nas demais hipóteses.

Jogos e Bingo Permanente ou Eventual – os prêmios distribuídos sob a forma de bens e serviços ou em dinheiro, através de jogos de bingo, também estão sujeitos à incidência de Imposto de Renda na data da distribuição.

Prêmio distribuído em dinheiro através de jogos de bingo será retido o IR/Fonte à alíquota de 30% sob o valor do prêmio.

Premio distribuído em Bens ou Serviços através de bingo, o IR/Fonte é 20% sobre o valor de mercado do prêmio ou da realização do serviço.

Prêmio Recebido em Concursos e Competições – Os prêmios recebidos em concursos e competições artísticas científicas, desportivas ou literárias, outorgadas pela avaliação do desempenho dos participantes, assumem o aspecto de remuneração do trabalho, assalariado ou não assalariado, de acordo com o vínculo empregatício entre pessoa física e fonte pagadora.

Prêmio Recebido em Competições Esportivas – valores pagos pelo empregador a título de luvas, prêmios, bichos, direito de arena, publicidade em camisas também estão sujeita a incidência na fonte e na declaração.

3 Juros Sobre o Capital Próprio

Integrando os benefícios tanto de pessoas físicas e/ou jurídicas, estão os juros sobre o capital próprio, auferidos por pessoas físicas ou jurídicas, estão sujeitos à incidência do IR/Fonte (FEBRETTI, 2005).

4 Multas por Rescisão de Contrato

Outro benefício, que refere-se as importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica, correspondentes a multa e qualquer outra vantagem, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato, estão sujeitas à retenção do Imposto de Renda na Fonte na alíquota de 15% (Op. Cit., 2005).

5 Condenações Judiciais – Justiça Federal

Sujeitam-se a incidência na Fonte do Imposto de Renda sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão da Justiça Federal, mediante precatório.

Há tributações que incide sobre a pessoa jurídica, que será discutido a seguir:

3.9 Tributação de Pessoa Jurídica

Para Neves e Viceconti (2007), no imposto de renda de pessoa jurídica o fato gerador se dá através da disponibilidade econômica (regime de caixa), ou jurídica (regime de competência), a renda assim é entendido o produto o capital, do trabalho, ou da combinação de ambos; e **Proventos** de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito renda.

3.9.1 Período de apuração do imposto

O espaço de tempo em que se dimensiona o resultado e dá-se por concluído o fato gerador denomina-se período de apuração.

A Lei n.º 9.430/96 tornou o período de apuração, que era mensal (regime de base-corrente), em trimestral, com encerramento em 31/03, 30/06, 30/09 e 31/12 de cada ano-calendário.

A Legislação do IR a partir do Decreto-lei n.º 1.371/74 passou a determinar que todas as empresas, sem embargo do seu exercício social, devem apresentar declaração anual

correspondente ao ano-calendário de 12 meses consecutivos contados de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

3.9.2 Base de cálculo

De acordo com o art.44 do CTN define como base de cálculo do IR o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou dos proventos tributáveis.

I Lucro Real

É um conceito fiscal e não um conceito econômico. Já no conceito econômico, o lucro é o resultado positivo da soma algébrica de receita bruta (venda ou serviços) (-) devolução de impostos (-) custos (-) despesas operacionais (+) receitas não operacionais (-) despesas não operacionais. O seja, o resultado contábil. A Lei do Imposto de Renda denomina esse resultado contábil (econômico) de lucro líquido.

O conceito de Lucro real foi introduzido na legislação do imposto de renda pelo Decreto-Lei nº. 1598/77, artigo 6º, que assim o conceitua: “Lucro real é o lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária”.

II Lucro Presumido

É uma alternativa para as pequenas empresas, até o limite da receita bruta total estabelecida em lei. Ao invés da apuração pelo Lucro real, ou seja, escrituração contábil pode presumir o lucro.

O lucro presumido se trata de uma forma mais simples de apurar o imposto, não exigindo dos contribuintes uma série de obrigações acessórias que acarretam gastos, às vezes, superiores ao próprio ganho.

O Lucro Presumido é uma forma de tributação que utiliza apenas as receitas da empresa para apuração do resultado tributável de IR e CSL.

O lucro presumido tem suas regras básicas apresentadas nos artigos 516 a 528 do Decreto n.º 3000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) e algumas alterações posteriores.

III Lucro arbitrado

É uma forma utilizada pelas autoridades tributárias para determinar a base de cálculo do imposto, sem a anuência do contribuinte. O artigo 530 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000, de 1999) detalha as hipóteses em que o lucro da pessoa jurídica será arbitrado.

- a) Escrituração imprestável;
- b) Não apresentação de livros comerciais ou fiscais;
- c) Não apresentação de arquivos ou sistemas de escrituração de que tratam os artigos 11 a 13 da Lei 8.218/91 (revogado pela Lei 9.718/98, artigo 18); ou.
- d) Não apresentação de livro ou fichas de Razão

Acontecendo uma das hipóteses acima, o lucro poderá ser arbitrado pela própria pessoa jurídica, quando conhecida sua receita bruta. Porém o arbitramento se dá mais por iniciativa do Fisco e ocorre por falta da contabilização das operações bancárias correspondente a depósito e emissões de cheque. O arbitramento do lucro por se dá de duas formas: quando conhecida a receita bruta e quando não for conhecido.

3.10 Pessoas jurídicas Obrigados à apuração do Lucro Real

As pessoas jurídicas obrigadas a apuração através do Lucro real estão enquadrada art. 14 da Lei nº. 9.718/98 dispõe sobre as hipóteses em que a pessoa jurídica. O art.46 da Lei nº. 10637/02 elevou o limite da receita total R\$ 24.000.000,00 para R\$ 48.000.000,00 mudando, a redação do artigo 14.

As pessoas jurídicas que, no ano-calendário, optarem pelo pagamento mensal do imposto calculado por estimativa ou com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução ficam obrigados à apuração anual do lucro real, em 31 de dezembro do mesmo ano.

A apuração do Lucro real deve ser precedida da apuração do lucro líquido, contabilmente, observando as leis comerciais No Livro de Apuração do Lucro Real (Lalur), serão feitos os ajustes determinados pela legislação do Imposto de Renda (arts. 247 e 262 do RIR/1999).

3.10.1 Lucro real x lucro contábil

O lucro real, conforme determina o art. 247 da RIR, é o lucro líquido (contábil) do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação do imposto de Renda.

Podemos dizer que o lucro real só pode ser determinado pela escrituração contábil.

3.10.2 Lucro líquido contábil

Apurando o lucro líquido segundo o conceito do Imposto de Renda (resultado antes do IR (L), ele é transportado para o Lalur e ajustado mediante as adições, exclusões e

compensações determinadas por lei, apurando-se o lucro real (Lucro Líquido (IR) + adições – exclusões – compensações = lucro real). (FEBRETTI, 2005).

3.11 Imposto sobre a renda anual ou opcional mensal

A base de cálculo deverá ser apurada com observância das normas contábeis e fiscais, bem como são permitidas as deduções dos incentivos fiscais de dedução do imposto, redução e isenção, e o imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas computadas na base de cálculo cuja compensação é permitida em lei (NEVES e VICECONTI, 2007).

Quando o valor do imposto de renda retido na fonte, em determinado mês, exceder ao valor, exceder ao valor do imposto devido pelo lucro real, a diferença a maior, corrigida monetariamente, poderá ser compensada com o imposto apurado em períodos de apuração subseqüentes.

Com a publicação da Lei nº. 8981/95, e sem prejuízo dos recolhimentos mensais a que se referem os artigos da seção II capítulo III da mesma lei, o imposto de renda das pessoas jurídicas e a contribuição social sobre o lucro voltaram a ser apurados anualmente (artigo 37º caput).

Entretanto, o parágrafo 6º do mesmo artigo, prevê a possibilidade da determinação desses dois tributos em bases mensais para pessoas jurídicas que não se enquadre no parágrafo 5º do mesmo artigo.

3.12 Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF)

São obrigadas a prestar informações à Receita Federal, através da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF), as pessoas físicas e jurídicas, sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram por si ou como representante de terceiros.

As pessoas jurídicas que tenham efetuado retenção, ainda que em um único mês do ano-calendário a que se referir a DIRF, da CSLL, da COFINS e do PIS/PASEP sobre pagamentos efetuados a outras pessoas jurídicas de direito privado, são também obrigados a entregar a DIRF.

Ocorrendo o encerramento das atividades, a pessoa jurídica, tributada com base no lucro real, deverá apresentar a declaração de rendimentos até o último dia do mês subsequente ao do encerramento, recolhendo, nessa mesma data, o imposto que for apurado e devido. Na hipótese do lucro real ser negativo, a pessoa jurídica, nesse caso, não terá direito a compensar esse valor.

No caso de Fusão, Cisão, Incorporação ou Extinção a declaração deverá ser preenchida em nome da pessoa jurídica que deverá observar os prazos especiais para entrega da DIRF, ou seja:

Até o último de março, no caso de eventos ocorridos no mês de janeiro;

Até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência do evento, no caso de eventos ocorridos entre os meses de fevereiro a dezembro.

No ano-calendário de 2008, o prazo da entrega da DIRF, contendo as informações referentes ao ano-calendário de 2007, foi fixado para até o dia 15 do mês de fevereiro de 2008.

A declaração de rendimentos deverá ser preenchida por computador através do programa gerador disponibilizado anualmente no site da Receita Federal e apresenta exclusivamente pela internet⁹.

A pessoa Jurídica obrigada à apresentação mensal da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá efetuar a transmissão da DIRF, obrigatoriamente, com assinatura digital da declaração mediante utilização de certificado digital válido. Para os demais declarantes a assinatura digital é opcional.

3.13 Alíquota do Imposto

Nos termos da legislação fiscal¹⁰ em vigor, a alíquota do imposto de renda é de 25% sobre o lucro real, arbitrado ou presumido, de qualquer pessoa jurídica.

3.14 Adicional do Imposto de Renda

Conforme prevê o artigo 39 da Lei nº. 8.981/95, o lucro real ou arbitrado da pessoa jurídica estará sujeito a adicionais de alíquota em função de faixas de lucro.

3.15 Prejuízo Fiscal

Denomina-se Prejuízo Fiscal a apuração de valor negativo da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Conforme previsto nos artigos 502 do RIR/94 da Lei nº 8.981/95, a partir de 1º de janeiro de 1995, as pessoas jurídicas poderão compensar o prejuízo fiscal apurado da

⁹ CENTRO VIRUTAL DE ATENDIMENTO AO CONTRIBUINTE - CAC. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 07 dez de 2007.

¹⁰ LEI Nº 9.065 de 20 de junho de 1995

demonstração de lucro real e registrar na parte “B” do LALUR em até 30% do lucro real calculado no período base.

3.16 Pagamento mensal do imposto com base na receita bruta

As empresas sujeitam ao pagamento do imposto de renda calculado com base no lucro real anual deverão recolher antecipações mensais do tributo, conforme prevêem os artigos constates na Seção II do capítulo III da Lei n.º 8.981/95.

3.17 Suspensão ou redução do imposto mensal estimado

A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o recolhimento mensal do imposto calculado com base na presunção dos lucros, conforme dispõe o art. 230 do RIR:

Devido que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

No entanto quando apurado e demonstrado que a pessoa jurídica teve prejuízo no trimestre, não é preciso pagar o imposto, mas deve dispor de escrituração contábil, balancetes apuração do lucro transcritos no Lalur que comprove o prejuízo.

3.18 Tratamento contábil dos pagamentos por estimativa

O imposto pago mensalmente por estimativa do lucro é considerado como antecipação do IR devido no encerramento do ano-calendário. Ao apurar o resultado no final do ano-calendário mediante escrituração contábil, elaboração das demonstrações financeiras e demonstração do cálculo do lucro real no Lalur (LATORRACA, 1992).

Se o IR por estimativa for inferior ao apurado pelo lucro real, a diferença deverá ser paga em quota única até o limite do último dia útil do me de março do ano subsequente.

3.19 Ajuste ao lucro líquido

Para apurar-se o lucro real, as hipóteses estão previstas nas adições, exclusões e compensações, definidas a abaixo, e, por onde as empresas devem seguir.

3.20 Adições

Referem-se às despesas contabilizadas pela pessoa jurídica, mas que são limitadas ou admitidas por lei. Exemplo: multas por infrações fiscais.

3.21 Exclusões

São valores que a lei permite subtrair do lucro líquido (IR) para efeito fiscal. Exemplo: Depreciação acelerada por incentivos fiscais, dividendos obtidos de investimentos em ações de outras empresas avaliadas pelo custo de aquisição etc.

3.22 Compensações

Podem ser compensados os prejuízos fiscais dos períodos-base anteriores.

A lei nº. 8.981/95, em seu artigo 42, limitou a compensação do prejuízo fiscal em 30% do lucro líquido ajustados pelas adições e exclusões.

3.23 Imposto de Renda na Fonte (IRRF)

As empresas poderão compensar o imposto de renda retido na fonte relativo às receitas incluídas na base de cálculo do lucro real, arbitrado ou presumido.

3.24 Provisão para Imposto de Renda

A provisão para pagamento do imposto de renda é obrigatório tanto para Lei das Sociedades por Ações como pelo imposto de renda.

O fato gerador completa-se no fim do período-base e o crédito tributário só se materializa posteriormente por meio de lançamento; não obstante isto, uma vez iniciado o ciclo de formação do fato gerador, à medida que o rendimento vai sendo produzido, cria-se a obrigação pelo imposto correspondente.

Constitui-se, portanto, no valor que deve ser deduzido do resultado do período de apuração e registrado no Passivo Circulante como obrigação na conta de Provisão do Imposto de Renda (LATORRACA, 1992).

3.25 Incentivos Fiscais

Os impostos são instituídos para serem arrecadados. No entanto, para atingir outros fins de interesse do Estado, este pode abrir mão da arrecadação deles, a fim de incentivar determinadas atividades. Como por exemplo: cultura, programas especiais, desenvolvimento tecnológico industrial ou agrícola etc. ou desenvolvimento de determinada região. Essa renúncia tem o nome técnico EXTRAFISCALIDADE, que significa o uso do imposto para fins outros que o não de arrecadação.

Os incentivos fiscais, cuja opção, será feita pelo contribuinte na declaração de rendimentos, como já dito, não reduzirão o encargo do exercício social.

Os incentivos fiscais podem, mediante lei, abrir mão de parte da arrecadação de determinado imposto para incentivar certas atividades ou regiões. Em contrapartida, a renúncia fiscal do Executivo constitui um benefício fiscal para o contribuinte, desde que este observe com rigor os requisitos que a lei exige para o direito de utilizá-lo.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Trabalho em pauta, tratou de um assunto polêmico e quase de discussão interminável, pois o problema tributário brasileiro, aliado a sua enorme sobrecarga onera por demais o bolso do cidadão.

Portanto sem justiça tributária não há democracia, desenvolvimento ou justiça social, essa é uma luta de todos, ricos, empresários ou pobres.

A elevada carga tributária que hoje pesa sobre a sociedade brasileira inviabiliza a expansão da nossa economia. Os fatores que mais inibem os investimentos estrangeiros no país continua sendo a estrutura tributária nacional.

No Brasil a carga tributária incidente sobre a produção é quase duas vezes maior em relação à média mundial, como exemplo, temos a incidência do Imposto de Circulação de Mercadoria e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre os Produtos Industrializados (IPI), que são bastante superiores a média global, encarecendo toda a cadeia produtiva.

O Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas e Jurídicas também devemos destacar, mesmo sendo um Imposto progressivo, ou seja, sua tributação varia de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte, mesmo assim torna-se bastante oneroso.

A brutal carga tributária brasileira facilita a sonegação fiscal ou formas sofisticadas, como elisão fiscal, que se faz via planejamento tributário, porém os resultados são os mesmos, sendo a sonegação fiscal considerada crime e a elisão fiscal é um aproveitamento das brechas da lei.

Diante das análises teóricas nos mostra que o sistema tributário é eficiente do ponto de vista da arrecadação, mas sacrifica a criação de valor e emprego na economia como um todo.

Neste trabalho buscou explicitar de maneira teórica as delimitações dos tributos existentes no Brasil, nas esferas Federal, Estadual e Municipal, nos limites das respectivas competências, em leis federais, nas constituições e me leis estaduais, em leis municipais.

REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 12. ed. rev. e adaptada. Rio de Janeiro: Forense, 1978.
- BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. São Paulo: Saraiva 1991.
- BORGES, José Souto Maior. **Hermenêutica histórica no direito tributário**. São Paulo: Atlas, 2000.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da república federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988. Organização do texto: Juarez de Oliveira. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990. 168 p. (Série Legislação Brasileira).
- CARDOSO, Ana Lúcia F.; DIAS, Denise Feres. **Retenção, na fonte**. Rio de Janeiro: COAD, 2006.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**: fundamentos constitucionais, análise dos impostos, doutrina, prática e jurisprudência. 7. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- CASTELO, Celina Maria Montenegro. **Educação tributária. – Fortaleza**: 1988
código tributário nacional Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1996.
- CENTRO VIRUTAL DE ATENDIMENTO AO CONTRIBUINTE - CAC. Disponível em: www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 07 dez de 2007.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988**: sistema tributário. 4.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
- LATORRACA, Nilton, **Direito tributário-imposto de renda das empresas**. São Paulo: Atlas, 1992.
- MACHADO, Hugo de Brito, **Comentários ao código tributário nacional**. São Paulo: Atlas, 2003.
- MARTINS, Ives Gandra. **Sistema tributário na constituição de 1988**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- NEPOMUCENO, F. **Contabilizações de tributos e contribuições sociais**. São Paulo: Iob Thomson, 2004.

NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo E.V. **Curso pratico de imposto de renda pessoas jurídicas e tributos conexos**: 13. ed. São Paulo: Frase, 2007.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de contabilidade tributária**. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. O surgimento mundial do imposto de renda: breve histórico no Brasil. 2002. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/surgimento-ir.htm>>. Acesso em: 7 fev 2008.

SANTOS, Cleônimo dos BARROS, Sidney Ferro. **Imposto de renda pessoa jurídica para contadores**. São Paulo: Thomson IOB, 2005.

VERSANO, Ricardo et al. **Uma análise da carga tributária no Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, 1998.